Die Änderung der Rechtsform der Unternehmung

Eine steuerwirtschaftliche Betrachtung der Umwandlung von Handelsgesellschaften

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor rer. pol.
der Rechts- und wirtschaftspolitischen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von
JÜRGEN SCHAD
von Backnang/BRD

1972

Herbert Lang Bern
Peter Lang Frankfurt/M.
1973

Jürgen Schad

Die Änderung der Rechtsform der Unternehmung

Eine steuerwirtschaftliche Betrachtung der Umwandlung von Handelsgesellschaften

Die Änderung der Rechtsform der Unternehmung

Eine steuerwirtschaftliche Betrachtung der Umwandlung von Handelsgesellschaften

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Würde eines Doctor rer. pol.
der Rechts- und wirtschaftspolitischen Fakultät
der Universität Bern

vorgelegt von
JÜRGEN SCHAD
von Backnang/BRD

Herbert Lang Bern
Peter Lang Frankfurt/M.
1973

Die Fakultät hat diese Arbeit am 14. Dez. 1972 auf Antrag von Prof. Dr. E. Känzig als Dissertation angenommen, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Auffassungen Stellung nehmen zu wollen.

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

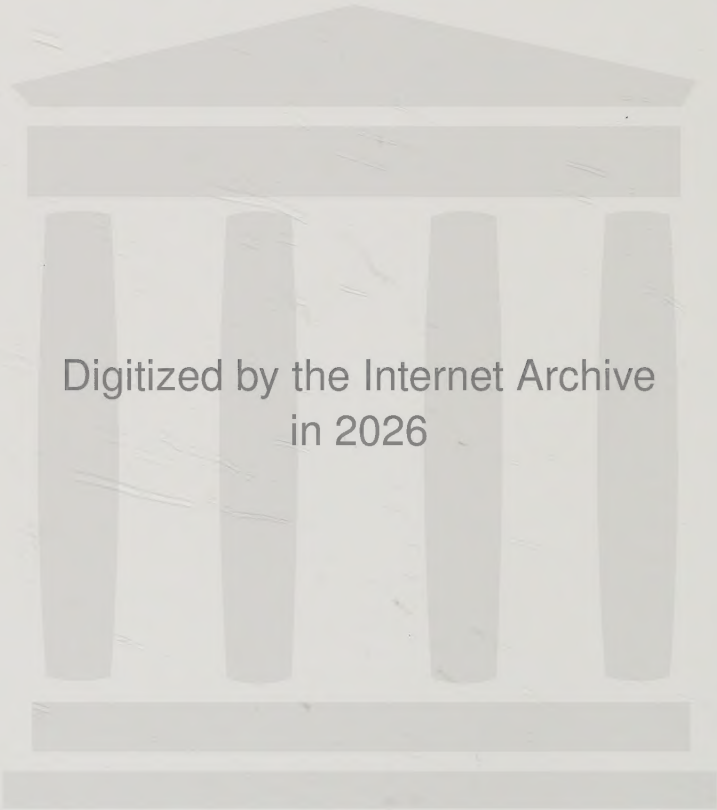
©
Herbert Lang & Cie AG, Bern (Schweiz)
Peter Lang GmbH, Frankfurt/M. (BRD)
1973. Alle Rechte vorbehalten.

Nachdruck oder Vervielfältigung, auch auszugsweise, in allen Formen wie Mikrofilm, Xerographie, Mikrofiche, Mikrocard, Offset verboten.

Druck: Lang Druck AG, Liebefeld/Bern (Schweiz)

Meinen Eltern in Dankbarkeit gewidmet

Die Anregung, in meiner Dissertation die Änderung der Rechtsform der Unternehmung zu behandeln, verdanke ich meinem sehr verehrten Lehrer, Herrn Prof. Dr. Ernst Känzig. Dafür sowie für die wertvollen Unterlagen und Ratschläge, die Herr Prof. Känzig mir während der Bearbeitung dieses Themas zukommen ließ, möchte ich ihm an dieser Stelle meinen besten Dank aussprechen. Dank schulde ich ferner jenen Persönlichkeiten, die mir mit ihren Auskünften und Hinweisen zu einem umfassenderen Überblick verhalfen.


Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548121_0013

INHALTSVERZEICHNIS

Einleitung 13

Vorbereitender Teil: Grundlagen

1. Kapitel:
DIE STEUERWIRTSCHAFTSLEHRE ALS TEILDISZIPLIN DER RECHTS- UND WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTEN 15

I. Begriff und Wesen der Steuerwirtschaftslehre 15
II. Die Ziele der Steuerwirtschaftslehre 20

2. Kapitel:
DIE HANDELSRECHTLICHEN GRUNDLAGEN 22

I. Die Typisierung der Rechtsformen im Gesetz 22
A. Die Personengesellschaften 22
1. Die Kollektivgesellschaft 23
2. Die Kommanditgesellschaft 24
B. Die Kapitalgesellschaften 24
1. Die Aktiengesellschaft 25
2. Die Kommanditaktiengesellschaft 26
3. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung 26
II. Die Änderung der Rechtsform (Umwandlung) 27
III. Die Liquidation 29
IV. Einzelrechtsnachfolge – Gesamtrechtsnachfolge 30
A. Die Einzelrechtsnachfolge 31
B. Die Gesamtrechtsnachfolge 31
V. Die handelsrechtliche Problemstellung bei der Änderung der Rechtsform (Umwandlung) 31

3. Kapitel:
DIE STEUERRECHTLICHEN GRUNDLAGEN 33

I. Die Reinertragsteuern 33
A. Die ertragsteuerrechtliche Behandlung der Handelsgesellschaften 33
1. Die Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften 33
2. Die Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaften 34
B. Die ertragsteuerrechtliche Behandlung der stillen Reserven 35
1. Begriff und Wesen der stillen Reserven 35
2. Die Entstehung von stillen Reserven 38
a. Stille Reserven, deren Entstehung den steuerlichen Bewertungsvorschriften gemäß ist 38
b. Stille Reserven, deren Bildung gegen die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften verstößt 40
c. Stille Reserven, die ihre Ursache in der Gewährung von Sonderabschreibungen haben 41
3. Die Realisierung der stillen Reserven 42
a. Die echte Reservenrealisierung 42
b. Die buchmäßige Reservenrealisierung 44
C. Die ertragsteuerrechtliche Behandlung des Goodwill 45
1. Begriff und Wesen des Goodwill 45

2. Die Entstehung des Goodwill ... 46
a. Der originäre Goodwill ... 46
b. Der derivative Goodwill ... 48
3. Die Goodwillrealisierung ... 49
II. Die Verkehrsteuern ... 50
A. Die Warenumsatzsteuer ... 50
B. Die Handänderungsabgabe ... 52
C. Die Emissionsabgabe ... 53
III. Die steuerrechtliche Problemstellung bei der Änderung der Rechtsform (Umwandlung) ... 54

4. Kapitel:
DIE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN GRUNDLAGEN ... 57

I. Die Bedeutung der Rechtsform für die Unternehmung ... 57
II. Die Bedeutung der stillen Reserven für die Unternehmung ... 59
III. Die Bedeutung des Goodwill für die Unternehmung ... 61
IV. Die betriebswirtschaftliche Problemstellung bei der Änderung der Rechtsform (Umwandlung) ... 63

Hauptteil: Die Änderung der Rechtsform in steuerwirtschaftlicher Sicht

5. Kapitel:
DIE UMWANDLUNG EINER PERSONENGESELLSCHAFT IN EINE KAPITALGESELLSCHAFT ... 67

I. Die handelsrechtliche Ausgangslage ... 67
II. Die ertragsteuerliche Behandlung ... 67
A. Die Behandlung der stillen Reserven ... 68
B. Die Behandlung des Goodwill ... 82
III. Die Belastung mit Verkehrsteuern ... 87
A. Die Warenumsatzsteuer ... 87
1. Die umzuwandelnde Unternehmung ist Grossist ... 88
2. Die umzuwandelnde Unternehmung ist nicht Grossist ... 88
a. Die Übertragung des Vorratsvermögens ... 88
b. Die Übertragung des Anlagevermögens ... 88
B. Die Handänderungsabgabe ... 89
C. Die Emissionsabgabe ... 92

6. Kapitel:
DIE UMWANDLUNG EINER KAPITALGESELLSCHAFT IN EINE PERSONENGESELLSCHAFT ... 95

I. Die handelsrechtliche Ausgangslage ... 95
II. Die ertragsteuerliche Behandlung ... 95
A. Die Behandlung der stillen Reserven ... 96
B. Die Behandlung des Goodwill ... 111
III. Die Belastung mit Verkehrsteuern ... 113
A. Die Warenumsatzsteuer ... 113
B. Die Handänderungsabgabe ... 115
C. Die Emissionsabgabe ... 116
Anhang: Die Verrechnungssteuer ... 116

7. Kapitel:
DIE UMWANDLUNG EINER KAPITALGESELLSCHAFT IN EINE ANDERE KAPITALGESELLSCHAFT ... 118

I. Die handelsrechtliche Ausgangslage ... 118
II. Die ertragsteuerliche Behandlung ... 119
A. Die Behandlung der stillen Reserven ... 119
B. Die Behandlung des Goodwill ... 126
III. Die Belastung mit Verkehrsteuern ... 127
A. Die Warenumsatzsteuer ... 127
B. Die Handänderungsabgabe ... 127
C. Die Emissionsabgabe ... 128
Anhang: Die Verrechnungssteuer ... 130

8. Kapitel:
DIE UMWANDLUNG EINER PERSONENGESELLSCHAFT IN EINE ANDERE PERSONENGESELLSCHAFT ... 132

I. Die handelsrechtliche Ausgangslage ... 132
II. Die ertragsteuerliche Behandlung ... 132
A. Die Behandlung der stillen Reserven ... 133
B. Die Behandlung des Goodwill ... 137
III. Die Belastung mit Verkehrsteuern ... 138
A. Die Warenumsatzsteuer ... 138
B. Die Handänderungsabgabe ... 138
C. Die Emissionsabgabe ... 139

Schlußbemerkungen ... 140

Literaturverzeichnis ... 143

Verzeichnis der wichtigsten Abkürzungen ... 146

EINLEITUNG

Die Wachstumsbedingungen der modernen Volkswirtschaft unterliegen einem raschen Wandel. Neben technischen und rechtlichen Faktoren sind es vor allem wirtschaftliche Größen, wie die zunehmende weltwirtschaftliche Verflechtung, die Schaffung immer größerer Unternehmenseinheiten durch Unternehmenszusammenschlüsse, der schnelle Wechsel der Marktlage durch Veränderung von Angebot und Nachfrage, Wachstum oder Schrumpfung des Betriebes, Probleme der finanziellen Organisation, besonders der Kapitalbeschaffung usw., die zu permanenten Strukturwandlungen der Wirtschaft führen. Um sich auf dem Markt behaupten zu können, ist die Unternehmungsleitung, d.h. betriebswirtschaftlich ausgedrückt, der "dispositive Faktor", stets gezwungen, sich der veränderten Situation anzupassen, zumal ja unsere marktwirtschaftlich orientierte Volkswirtschaft diese Aufgabe den einzelnen Wirtschaftssubjekten in Eigenverantwortung zuweist. Der dynamische Unternehmer, der sein Handeln an optimalen Zielvorstellungen orientiert, wird daher, sobald betriebswirtschaftliche Maßnahmen allein nicht mehr genügen, um die Unternehmensziele zu verwirklichen, sich mit der Frage konfrontiert sehen, ob nicht eine Änderung der Rechtsform ein geeignetes Mittel zur Erhaltung und Verbesserung der Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmung darstellen würde. Diese Überlegung ist durchaus legitim, stellt doch die Rechtsform ein wichtiges Strukturelement der Unternehmensorganisation und damit einen wesentlichen Rentabilitätsfaktor der Betriebswirtschaft dar. Je nach Stärke der Anpassungsbedürftigkeit wird also von der Unternehmungsleitung mehr oder weniger intensiv die Frage zu prüfen sein, ob nicht eine andere als die früher einmal gewählte Rechtsform unter den für die Unternehmung geltenden inneren und äußeren Bedingungen besser geeignet wäre, die betriebliche Leistungsfähigkeit zu erhöhen. Führt eine solche Untersuchung zu der Auffassung, daß die jetzige Rechtsform auf Grund der veränderten Verhältnisse überholt ist, eine andere also zweckmäßiger sein würde, so werden rational handelnde Wirtschaftssubjekte einen Rechtsformwechsel ins Auge fassen. Bei der Änderung der Rechtsform einer Unternehmung (Umwandlung) – wir beschränken uns auf die Handelsgesellschaften im Sinne des Obligationenrechts – besteht allerdings in der Vorgehensweise für den Unternehmer keine vollständige Dispositionsfreiheit, ist doch der Rechtsformwechsel entsprechend den gesetzlichen Vorschriften (Handelsrecht, Steuerrecht) zu vollziehen. Je nachdem von und in welche Rechtsform nun umgewandelt werden soll, kann der Rechtsformwechsel zu unterschiedlichen wirtschaftlichen (Umwandlungskosten und -gebühren) und steuerlichen Konsequenzen führen, da es eine einheitliche, alle Umwandlungsvarianten gleichmäßig treffende rechtliche Regelung nicht gibt. Insbesondere

sind die steuerlichen Folgen, die sich aus einer Änderung der Rechtsform ergeben können, genau zu prüfen, da durch das Ausmaß der Steuerbelastung eine notwendige, als betriebswirtschaftlich sinnvoll erachtete Anpassung an die wirtschaftliche Entwicklung gehemmt, vielfach sogar verhindert werden kann, weil die Unternehmung häufig nicht über genügend liquide Mittel verfügen wird, um die mit einer solchen Transaktion verbundenen Steuerzahlungen zu tragen.

Anliegen dieser Arbeit ist es daher, die bei der Umwandlung auftretenden Rechtsvorgänge und besonders die daraus sich ergebenden steuerlichen Folgen (Ertragsteuern, Verkehrsteuern) einer kritischen Würdigung aus der Sicht des Steuerwirtschafters zu unterziehen. In einem vorbereitenden Teil werden wir die Grundlagen für die Behandlung des Themas umreißen, indem wir zuerst Begriff, Wesen und Ziele der Steuerwirtschaftslehre erläutern und dann auf die für die Änderung der Rechtsform wichtigsten handels- und steuerrechtlichen Institutionen als auch deren Bedeutung für die Betriebswirtschaft eingehen. Der sich daran anschließende Hauptteil ist der Änderung der Rechtsform in steuerwirtschaftlicher Sicht gewidmet. Mit der Schlußbemerkung, in der noch auf einige allgemeine Aspekte des Themas hingewiesen werden soll, endigt die Arbeit.

Vorbereitender Teil: Grundlagen

1. Kapitel:
DIE STEUERWIRTSCHAFTSLEHRE ALS TEILDISZIPLIN DER RECHTS- UND WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTEN

I. Begriff und Wesen der Steuerwirtschaftslehre

Der Standort der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre innerhalb des Systems der Wissenschaften ist in der Literatur nicht eindeutig bestimmt[1]. Schon die Vielzahl der Benennungen wie "Steuerbetriebslehre", "Betriebliche Steuerlehre", "Steuerrechtliche Betriebswirtschaftslehre", "Betriebswirtschaftliche Finanzwirtschaftslehre" u.a.m. zeigt uns, daß sich die Fachwelt über die lagebestimmenden Koordinaten jeder Wissenschaft, nämlich Erfahrungs- und Erkenntnisobjekt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre uneinig ist. Ob es sich um eine selbständige wirtschaftswissenschaftliche Disziplin oder – wie dies von vielen betriebswirtschaftlich orientierten Autoren vertreten wird – um eine Spezialdisziplin der Betriebswirtschaftslehre bzw. um eine Teildisziplin der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre handelt, daran scheiden sich die Geister. Die Ursachen der unterschiedlichen Auffassungen über den wissenschaftlichen Standort der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre liegen darin begründet, daß sich das Forschungsgebiet dieser Disziplin mehr oder weniger stark mit denen anderer rechts- und wirtschaftswissenschaftlicher Disziplinen überschneidet. Diese Überschneidungen führen dazu, daß ein eigenes Erkenntnisobjekt, das das Forschungsfeld umreißen würde, nicht, bzw. nur sehr schwer bestimmt werden kann[2]. Einigkeit herrscht in der Regel nur darüber, daß die betriebswirtschaftliche Steuerlehre den Wirtschaftswissenschaften und nicht den Rechtswissenschaften zugeordnet werden muß. Begründet wird diese Grenzziehung damit, daß die betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Erfahrungsobjekt die "Wirtschaft" (wie alle Wirtschaftswissenschaften) und nicht wie die Rechtswissenschaften das Erfahrungsobjekt "Recht" habe. Diese eindeutige Grenzziehung gegenüber den Rechtswissenschaften, besonders aber gegenüber dem Steuerrecht, ist erstaunlich, beschäftigt sich doch die betriebswirtschaftliche Steuerlehre überwiegend mit

1 Vgl. zu den wissenschaftssystematischen Fragen – Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche *Steuerlehre*, Bd. I, 2. Auflage, Berlin und Frankfurt am Main 1966, S. 3ff.; – Pohmer, D., Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin 1958, S. 17ff.

2 WÖHE beispielsweise spricht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ein eigenes Erkenntnisobjekt ab. Vgl. Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 12/13

Problemen, die sich aus der Besteuerung der Unternehmung ergeben. Steuern haben aber nicht nur einen wirtschaftlichen, sondern auch einen rechtlichen Aspekt!

Bevor wir näher prüfen, ob die von vielen Autoren vertretene Zuordnung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zur Betriebswirtschaft mit strikter Grenzziehung gegenüber der Rechtswissenschaft im Hinblick auf die Aufgabenstellung dieser Arbeit sinnvoll ist, möchten wir noch kurz auf das Wesen und die Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eingehen.

FINDEISEN, vielfach als Begründer und Verfasser der ersten systematischen Darstellung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bezeichnet, umreißt das Wesen mit seiner nun schon fast fünfzigjährigen Definition wie folgt:

> "Die Steuerbetriebslehre stellt sich die Aufgabe, nach der zweckmäßigsten Form der Besteuerung der Unternehmung zu forschen und vergleichend und kritisch die gegenwärtige Art der Besteuerung der Unternehmung und deren Rückwirkung auf die gesamte Betriebswirtschaft darzustellen[3]."

AUFERMANN entwickelt folgende Definition:

> "Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre hat die Beziehung zwischen Betrieb und Steuern zu erörtern, und zwar soweit es sich um ein Sein- wie um ein Seinsollen-Problem handelt[4]."

WÖHE wird noch konkreter, indem er die folgenden drei Aufgabenbereiche der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre unterscheidet:

> "(1) den Einfluß der Besteuerung auf die unternehmerischen Entscheidungen,
> (2) den Einfluß der Besteuerung auf das betriebliche Rechnungswesen und
> (3) die Anwendungsmöglichkeiten betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse bei der Gestaltung der Steuergesetze[5]."

Im Hinblick auf die Problemstellung dieser Arbeit ist für uns der dritte Aufgabenbereich von besonderem Interesse. Hier wird das steuerliche Seinsollen, die steuerliche lex-ferenda in den Mittelpunkt der Betrachtung gerückt. Dieser Aufgabenbereich umfaßt unseres Erachtens die Auslegung

3 Findeisen, F., Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre), Stuttgart 1923, S. III
4 Aufermann, E., Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, 2. Aufl., Wiesbaden 1950, S. 15
5 Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 9

auslegungsbedürftiger Begriffe des geltenden Steuerrechts[6], die kritische Würdigung der bestehenden oder geplanten Steuergesetzgebung sowie die Formulierung und Begründung von Postulaten an den Steuergesetzgeber.

Sieht man einmal von dem Postulat ab, daß in der Steuergesetzgebung und Steuerpraxis (Gesetzesanwendung) vermehrt betriebswirtschaftliche Erkenntnisse im Bereich des Rechnungswesen eingehen sollen, so stellt man häufig fest, daß die Argumentation nicht spezifisch betriebswirtschaftlich ist bzw. – falls die Argumente konstruktiv sein sollen – nicht nur betriebswirtschaftlicher Natur sein kann.

Die Ursachen des schmalen Fundamentes, das die Betriebswirtschaftslehre der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre für die Behandlung von Problemen innerhalb des Aufgabenbereiches bietet, liegen in den folgenden Punkten begründet:

1. Der Betriebswirt kann bei seiner ökonomischen Analyse nicht wie gewohnt ausschließlich vom Prinzip der Gewinnmaximierung ausgehen. Er hat auch die Interessenlage des Staates, welcher der Steuern zur Deckung seiner Ausgaben bedarf, zu berücksichtigen.
2. Wirtschafts-, sozial- und gesellschaftspolitische Zielsetzungen schlagen sich immer mehr in Steuergesetzen nieder und müssen daher bei der kritischen Würdigung berücksichtigt werden.
3. Bei der Prüfung, ob steuerliche Maßnahmen zweckmäßig sind oder nicht, muß häufig auf das von der Finanzwissenschaft entwickelte System von Grundsätzen der Besteuerung zurückgegriffen werden.
4. Grenzüberschreitungen in das Gebiet des Rechtes, besonders in das Steuer- und Handelsrecht sind unvermeidlich, liefern sie doch das Rohmaterial für alle unsere Erörterungen.
5. Eine fruchtbare Kritik, die von den Rechtswissenschaftlern ernstgenommen werden soll, bedingt, daß auf die Eigenart des Rechtes, im besonderen auf die steuerrechtliche Denk- und Arbeitsweise, Rücksicht genommen wird[7].

6 In diesem Zusammenhang sind unter anderem Begriffe der steuerlichen Verrechnungslehre, wie Gewinn, Ertrag, Kosten, Abschreibungen, Rückstellungen, Reserven, Goodwill usw., von besonderem Interesse.

7 BÜHLER/STRICKRODT führen dazu aus: "Die Steuerpraxis hat, so sehr sie Gesichtspunkte der Betriebswirtschaftslehre aufzunehmen bereit sein muß, auf der Behördenseite und der der steuerberatenden Berufe einer einheitlichen, am Gesetz geschulten Gedankenführung zu folgen und sich einer gemeinsamen Sprache zu bedienen, die nur eine steuerrechtliche sein kann." – Bühler, O., Strickrodt, G., *Steuerrecht,* Bd. I, Allgemeines Steuerrecht, 1. Halbb., 3. Aufl., Wiesbaden 1959, S. 34

6. Viele steuerliche Einzelregelungen kommen und gehen, die Grundprinzipien des Handels- und Steuerrechts aber bleiben bestehen. Daher ist es in sehr vielen Fällen von Vorteil, wenn bei der Erarbeitung von Lösungsvorschlägen die handels- und steuerrechtliche Systematik beachtet wird.

Wie schmal die Basis der rein betriebswirtschaftlichen Argumentation ist, sei kurz an der Aufgabenstellung dieser Arbeit veranschaulicht: Die Umwandlung, d.h. die Änderung der Rechtsform einer Unternehmung, stellt bei ausschließlich betriebswirtschaftlicher Betrachtung überhaupt kein Problem dar. Das Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftslehre, der Betrieb, wird als selbständige Einheit untersucht, unabhängig davon, wie die Unternehmensträgerschaft rechtlich geregelt ist. Nicht so das Handels- und Steuerrecht, bei denen der Beziehung zwischen Unternehmung und Unternehmensträger eine große Bedeutung zukommt. Ignorieren wir diese rechtlichen Gegebenheiten, so besteht die Gefahr, daß wir anstatt die Umwandlung zu behandeln, bei einer Kritik der ungleichen ertragsteuerlichen Behandlung stehenbleiben und zum Schluß gelangen, daß bei der Einführung einer alle Unternehmungsformen umfassenden einheitlichen Betriebssteuer die aus der Umwandlung resultierenden Probleme hinfällig werden. Diese Problemlösung kann aber nicht befriedigen[8].

Um zu sinnvolleren Ergebnissen zu gelangen, ist es notwendig, vermehrt Erkenntnisse und Daten der rechts- und anderer wirtschaftswissenschaftlicher Disziplinen in die primär betriebswirtschaftlichen Überlegungen miteinzubeziehen. Damit erhebt sich die Frage, ob die von vielen betriebswirtschaftlich orientierten Autoren vertretene wissenschaftssystematische Zuordnung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zur Betriebswirtschaftslehre mit strikter Grenzziehung gegenüber den Rechtswissenschaften noch angemessen ist[9]. Nach unserem Dafürhalten ist es sinnvoller, jenen Aufgabenbereich, der die

8 Bezüglich der unterschiedlich steuerlichen Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften kommt KÄNZIG zu folgendem Schluß: "Die Schaffung einer allgemeinen Betriebssteuer stellt nicht bloß einen schweren Eingriff in das Einkommensteuersystem dar, sie bringt die Grundmauern des Systems zum Zusammenbruch. Sie raubt der Einkommensteuer, das was ihr Wesen ausmacht: ihre Allgemeinheit, ihre Totalität." – Känzig, E., Die Aktiengesellschaft im Einkommensteuersystem, Bern 1953, S. 53
Zum Problem der steuerlichen Doppelbelastung von Kapitalgesellschaften siehe auch Expertenkommission, Gutachten über die Steuerverhältnisse bei Familienaktiengesellschaften, Zürich 1955.

9 Diese strikte Grenzziehung ist in einer gewissen "Aversion" gegenüber den Rechtswissenschaften begründet. Einerseits wird von den Betriebswirten die Denk- und Arbeitsweise der Juristen häufig als Paragraphenreiterei mißverstanden, zum andern ist man wenig erfreut über die große Anzahl von Veröffentlichungen, die unter betriebswirtschaftlichem Segel reines Steuerrecht bieten.

Auslegung auslegungsbedürftiger Begriffe, die kritische Würdigung der bestehenden Steuergesetzgebung sowie die Formulierung und Begründung von Postulaten an den Steuergesetzgeber zum Inhalt hat, aus der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre herauszulösen und als "Steuerwirtschaftslehre"[10], exakter Steuerwirtschaftslehre der Unternehmung, im Sinne einer Teildisziplin der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften zu verselbständigen. Dies nicht, um wissenschaftssystematisch etwas Neues bringen zu wollen, sondern um damit auszudrücken, daß die durch die Steuern verkörperten Beziehungen zwischen Unternehmung und Staat sowohl wirtschaftliche als auch rechtliche Aspekte beinhalten[11].

In dem untenstehenden Schaubild ist nach unserem Dafürhalten die Stellung der Steuerwirtschaftslehre als Teildisziplin der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften wie folgt zu umreißen:

Wirtschaftswissenschaften

Finanzwissenschaft	Volkswirtschaftslehre	Betriebswirtschaftslehre

STEUERWIRTSCHAFTSLEHRE

andere Rechtsgebiete	Handelsrecht	Steuerrecht

Rechtswissenschaften

Innerhalb der steuerwirtschaftlichen Argumentation kommt den steuerrechtlichen, handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Überlegungen zentrale Bedeutung zu, während auf Erkenntnisse der Volkswirtschaftslehre, Finanzwissenschaft und anderer Rechtsgebiete meistens nur von Fall zu Fall zurückgegriffen werden muß. Indem die Steuerwirtschaftslehre in sich rechts- und wirtschaftswissenschaftliche Komponenten integriert, ist sie in der Lage, konstruktive Beiträge bezüglich des Problemkreises Unternehmung und Steuer

10 Soweit wir wissen, stammt dieser Ausdruck von GERLOFF, der darunter allerdings etwas anderes versteht als wir. – Gerloff, W., Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. 2, Tübingen 1956, S. 239ff.

11 Nicht verbergen möchten wir auch, daß "Steuerwirtschaftslehre" gegenüber dem Ausdruck "Betriebswirtschaftliche Steuerlehre" den Vorteil hat, als Adjektiv (. . in steuerwirtschaftlicher Sicht . .) und als Adverb (. . steuerwirtschaftlich betrachtet . .) verwendbar zu sein.

zu liefern, die sowohl vom Steuergesetzgeber wie von der Steuerrechtsprechung und Steuerpraxis Beachtung verdienen.

II. Die Ziele der Steuerwirtschaftslehre

Die Steuerwirtschaftslehre kommt sowohl bei der Auslegung auslegungsbedürftiger Begriffe des Steuerrechts als auch bei der kritischen Würdigung der bestehenden oder geplanten Steuergesetzgebung zu bestimmten Einsichten, die sich in Postulaten an den Steuergesetzgeber niederschlagen. Solche Postulate können aber nur dann rational begründet werden, wenn sie den steuerwirtschaftlichen Erkenntnissen entsprechen.

Ein erstes Ziel der steuerwirtschaftlichen Untersuchungen ist die Prüfung der Frage, ob bei bestimmten Tatbeständen die wirtschaftlichen Voraussetzungen für eine Besteuerung überhaupt gegeben sind. Bei der wirtschaftlichen Analyse der steuerrechtlichen Tatbestandsumschreibungen stellt man fest, daß das Steuerrecht häufig an Begriffe und Institutionen anderer Rechtsgebiete, beispielsweise des Zivilrechts anknüpft, ohne selbst eine eigene Begriffsbildung vorzunehmen. Gerade dort, wo eine eigene steuerrechtliche Umschreibung der Tatbestandsmerkmale fehlt, klebt der Steuerjurist allzu oft an Begriffen des Zivilrechtes, obgleich nicht die rechtliche Benennung als solche, sondern die Wirkungen rechtlicher Institutionen gemeint sind. "Diese rechtliche Wirkung und die dadurch herbeigeführten *wirtschaftlichen Ergebnisse* im Bereich des Steuerpflichtigen sind es, an die eine als sinnvoll und gerecht verstandene Besteuerung anzuknüpfen hat[12]." Stellt der Steuerwirtschafter fest, daß auf Grund eines rechtlichen Ausdruckes bestimmte Tatbestände steuerrechtlich in einer Weise behandelt werden sollen, die den betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen widersprechen, so hat er einem rechtlichen Formalismus mit dem wirtschaftlich Gewollten und wirtschaftlich Erreichten entgegenzutreten[13].

Ein weiteres wichtiges Ziel der Steuerwirtschaftslehre ist die Prüfung der Frage, "ob durch die Besteuerung der Grundsatz der Gleichmäßigkeit, d.h. das Prinzip, daß gleiche wirtschaftliche Tatbestände gleichmäßig steuerlich belastet werden, nicht verletzt wird"[14]. Gegen diesen an und für sich

12 Bühler, O., Strickrodt, G., Steuerrecht, Bd. I, 1. Halbb., a.a.O., S. 158/159

13 Damit soll keineswegs einer Betrachtungsweise das Wort geredet werden, die sich bedenkenlos vom Gesetzeswortlaut entfernt und wirtschaftliche Wertungen des normierten Sachverhaltes vornimmt, denn jede Abweichung von der betreffenden materiell-rechtlichen Vorschrift muß sich für den jeweiligen Tatbestand sachlich begründen lassen, damit sie mehr als Ausfluß bloßer steuerlicher Toleranz ist.

14 Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 7

selbstverständlichen Grundsatz, der seine Quelle im rechtsstaatlichen Anliegen nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung hat, wird vom Gesetzgeber häufig verstoßen. Die Ursachen hierfür sind unterschiedlich. Zum einen ist darauf hinzuweisen, daß für steuerliche Zwecke eine Typisierung der steuerlichen Sachverhalte unvermeidlich ist, soll das Steuergesetz nicht mit einer Vielzahl von Einzelregelungen belastet werden. Das Streben nach Vereinfachung birgt aber immer die Gefahr in sich, daß Unterschiedliches unter ein und dieselbe gesetzliche Norm subsumiert und damit Ungleiches gleichbehandelt wird. Zum andern wird im Zeitalter der wachsenden staatlichen Intervention die Steuergesetzgebung immer mehr als ein Instrument der Sozial- und Wirtschaftspolitik betrachtet. Auch aus diesen Gründen wird häufig bewußt und gewollt gegen das rechtsstaatliche Anliegen nach Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen. Die Typisierung einerseits und der staatliche Interventionismus andererseits haben zur Folge, daß sich über vielen Tatbeständen ein "Netz" von steuerrechtlichen Normen ausbreitet, das die wahren wirtschaftlichen Zusammenhänge verdeckt. Ein wichtiges Anliegen der Steuerwirtschaftslehre ist es daher, dieses Netz zu lüften, indem dem Steuergesetzgeber wie der Steuerpraxis die wirtschaftlichen Zusammenhänge dargestellt werden und auf die für die Unternehmung durch steuerliche Maßnahmen entstandenen bzw. noch entstehenden wirtschaftlichen Konsequenzen hingewiesen wird. Nur so kann erreicht werden, daß in Gesetzgebung und Auslegung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit vermehrt Beachtung geschenkt wird. "Es muß allerdings zugegeben werden, daß die wirtschaftlichen Tatbestände sich häufig nicht exakt vergleichen lassen, weil die Vielzahl der Einflußfaktoren nicht eliminiert werden kann und folglich der Einblick in wirtschaftliche Probleme erschwert wird[15]."

Ein weiteres wichtiges steuerwirtschaftliches Ziel ist die vermehrte Anpassung der Steuergesetze und – im Rahmen des Gesetzes – der Steuerpraxis an die neuesten Erkenntnisse der betriebswirtschaftlichen Forschung. Gedacht ist für die Gesetzgebung vor allem auch an eine Angleichung der steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Terminologie im Bereich des Rechnungswesen, wo bezüglich der Begriffe Gewinn, Einkommen, Ertrag, Goodwill, Umsatz, Vermögen u.a. zwischen Steuerrechtlern und Betriebswirten teilweise erhebliche Meinungsunterschiede bestehen.

15 Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. I, a.a.O., S. 7

2. Kapitel:
DIE HANDELSRECHTLICHEN GRUNDLAGEN

I. Die Typisierung der Rechtsformen im Gesetz

Die Unternehmung[1] tritt nach außen in einer bestimmten Rechtsform auf. Der Gesetzgeber hat für diesen Zweck einen Katalog von verschiedenen Möglichkeiten vorgesehen, aus welchem sich die Unternehmung gemäß ihren wirtschaftlichen Bedürfnissen den passenden "Rechtsmantel" auswählen kann. Die gebräuchlichste Einteilung der Handelsgesellschaften[2] im Sinne des Obligationenrechts (OR) ist die in "Personengesellschaften" und "Kapitalgesellschaften". "Diese Einteilung ist nicht vollständig und in mancher Hinsicht unsicher, ihre Durchführung bereitet auch sonst einige Schwierigkeiten, namentlich sind die Glieder der beiden Gruppen nicht so einheitlich in sich und voneinander abgegrenzt, wie man anzunehmen leicht geneigt ist; dennoch kann sie nicht entbehrt werden[3]."

A. Die Personengesellschaften

Den Personengesellschaften ist gemeinsam, daß ihre rechtliche Stellung zwischen der einfachen Gesellschaft (OR 530ff.) und der juristischen Person liegt. Vom Gesamthandprinzip (ZGB 652ff.) ausgehend, erlangt die Personengesellschaft mittels der Firma eine gewisse Einheit und Selbständigkeit nach außen, jedoch ist die Zusammenfassung der Gesellschafter wiederum nicht so stark, als daß daraus, wie bei den Kapitalgesellschaften, ein neues Rechtssubjekt mit eigener Rechtsfähigkeit hervorginge. Im Gegensatz zu den Kapitalgesellschaften spricht man daher bei den Personengesellschaften von einer "relativen Rechtsfähigkeit" bzw. "Halbrechtsfähigkeit"[4]. Der Personengesellschaft des schweizerischen Rechtes ist allgemein wesentlich, was GUHL/MERZ/KUMMER über die Kollektivgesellschaft sagen. Sie "ist zwar eine vertraglich verabredete Gesellschaft, tritt aber nach außen als *Einheit* auf

1 Wir betrachten die Begriffe Unternehmung, Unternehmen, Gesellschaft, Geschäft, Betriebswirtschaft und Betrieb als identisch.
2 Keine Handelsgesellschaften sind die Einzelunternehmung, die einfache Gesellschaft und die Genossenschaft.
3 Bühler, O., *Steuerrecht der Gesellschaften* und Konzerne, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt am Main, 1956, S. 1
4 Bühler, O., Steuerrecht der Gesellschaften, a.a.O., S. 31

und kann unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden (OR 562). Sie hat ein eigenes Sondervermögen, ist rechtsfähig und parteifähig wie eine juristische Person, ohne daß man sie deswegen als juristische Person bezeichnen müßte und ohne daß deswegen der gesellschaftliche Charakter im Verhältnis untereinander beeinträchtigt würde. In dieser Verbindung von Einheit nach außen und Gesellschaft (Gesamthandverhältnis) im Innern sind die Vorzüge dieser Gesellschaftsform enthalten"[5].

In den Personengesellschaften sind in der Regel die persönlichen Elemente[6] der Teilhaber als Kapitalgeber und Unternehmer besonders stark ausgeprägt, besteht doch in bezug auf Kapitalaufbringung, Risikoübernahme und Geschäftsführung eine enge und persönliche Verflechtung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern[7].

Zu den Personengesellschaften sind, soweit die Handelsgesellschaften in Rede stehen, die "Kollektivgesellschaft" und die "Kommanditgesellschaft" zu rechnen.

1. Die Kollektivgesellschaft (OR 552–593)

Art. 552 OR umschreibt den Begriff der Kollektivgesellschaft wie folgt: "Die Kollektivgesellschaft ist eine Gesellschaft, in der zwei oder mehrere natürliche Personen, ohne Beschränkung ihrer Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern, sich zu dem Zwecke vereinigen, unter einer gemeinsamen Firma ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe zu betreiben. Die Gesellschafter haben die Gesellschaft in das Handelsregister eintragen zu lassen." Obgleich die Kollektivgesellschaft keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, weist sie mit der "juristischen Person" im Außenverhältnis manche Ähnlichkeit auf, erlangt sie doch als Gesamthandsgemeinschaft und auf Grund des eigenen Firmennamens nach außen hin ein bestimmtes Maß rechtlicher Selbständigkeit. Trotzdem stehen im Verhältnis der Gesellschafter unter sich das Gesellschaftsvermögen und die einzelnen Gesellschaftsrechte ihren Trägern direkt, d.h. präziser, den Gesellschaftern zur gesamten Hand zu. Im Gegensatz zur einfachen Gesellschaft (OR 530–551) kann die Kollektivgesellschaft aber

5 Guhl, Th., Merz, H., Kummer, M., Das schweizerische Obligationenrecht, 6. Aufl., Zürich 1972, S. 535

6 Persönliche Momente spielen allerdings auch bei Kapitalunternehmen eine gewisse Rolle, so insbesondere bei personenbezogenen Kapitalgesellschaften.

7 Eine Sonderstellung nimmt lediglich der Kommanditär ein.

unter ihrer Firma, die mindestens den Namen eines Teilhabers und den Hinweis auf das Gesellschaftsverhältnis aufweisen muß, vor Gericht klagen und verklagt werden. Zudem ist sie konkursfähig. Was die Geschäftsleitung anbetrifft, so sind die Gesellschafter grundsätzlich zur Mitarbeit angehalten, da jedem nach innen Geschäftsführungsbefugnis und nach außen Alleinvertretungsmacht zusteht.

2. Die Kommanditgesellschaft (OR 594–619)

Die Kommanditgesellschaft ist eine Personengesellschaft, in der sich ebenfalls unter gemeinschaftlicher Firma eine Mehrzahl von Gesellschaftern vereinigt. Im Unterschied zur Kollektivgesellschaft kennt aber die Kommanditgesellschaft zwei verschiedene Arten von Gesellschaftern, nämlich solche, die – wie bei der Kollektivgesellschaft – unbeschränkt haften (Komplementäre), und andere (Kommanditäre), die nur bis zum Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage (Kommanditsumme) von den Gläubigern der Unternehmung für die Gesellschaftsschulden belangt werden können (OR 594, Abs. 1). Unbeschränkt haftende Gesellschafter können nur natürliche Personen, Kommanditäre jedoch auch juristische Personen und Handelsgesellschaften sein. Die Gesellschafter haben die Gesellschaft im Handelsregister eintragen zu lassen. In der Firmenbezeichnung darf der Name des Kommanditärs nicht genannt werden. Wie die Kollektivgesellschaft ist auch die Kommanditgesellschaft eine Gesamthandsgemeinschaft, die nach außen unter ihrer Firma selbständig auftreten kann, ohne juristische Person zu sein. Die Geschäftsleitung erfolgt in der Regel allein durch den Komplementär, da normalerweise für die betriebliche Willensbildung die Zustimmung des Kommanditärs nur für außergewöhnliche Geschäfte notwendig ist (OR 600, Abs. 2).

B. Die Kapitalgesellschaften

Die Kapitalgesellschaften weichen in ihrem Aufbau und ihrer rechtlichen Struktur von den bisher behandelten Personengesellschaften grundsätzlich ab. "Anders als bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft ist hier die Verselbständigung in der Gestalt der juristischen Persönlichkeit nicht nur nach außen, Dritten gegenüber, sondern auch im innern Verhältnis, den Gesellschaftern gegenüber, durchgeführt[8]." Als selbständige Körperschaften

8 Guhl, Th., Merz, H., Kummer, M., a.a.O., S. 566

besitzen sie kraft Gesetz eine eigene Rechtspersönlichkeit und sind dementsprechend nicht nur Träger aller Rechte und Pflichten, sondern auch Inhaber des Gesellschaftsvermögens. An diesem Vermögen sind die Kapitaleigner nur mittelbar, d.h. durch Anteilsrechte an der Gesellschaft beteiligt. Für die Anteilseigner besteht keine persönliche Haftung für die Gesellschaftsschulden[9], da nach vollständiger Einbezahlung der Einlage die Kapitalanteilsberechtigten zu keinen weiteren Leistungen gegenüber der Gesellschaft angehalten werden können[10]. Da die kapitalmäßige Beteiligung im Vordergrund steht, wird die Unternehmerfunktion in der Regel von Angestellten der Kapitalgesellschaft ("Managern") wahrgenommen.

Zu den Kapitalgesellschaften im Sinne von Handelsgesellschaften des OR rechnet man die Aktiengesellschaft, die Kommanditaktiengesellschaft und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

1. Die Aktiengesellschaft (OR 620–763)

Die Aktiengesellschaft (AG) ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit (juristische Person), deren Gesellschafter (Aktionäre) mit Einlagen auf das in Teilsummen (Aktien) zerlegte Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften. Träger aller Rechte und Pflichten sowie auch Inhaber des Gesellschaftsvermögens ist die Gesellschaft selbst. An diesem Vermögen sind die Aktionäre nur mittelbar durch ihre Kapitalanteile (Aktien) beteiligt. Das Grundkapital muß mindestens Fr. 50.000.– betragen und kann in bar oder als Sacheinlage (Apport) in Form von Immobilien, Maschinen, Wertpapieren, Beteiligungen usw. eingebracht werden. Bei der Gründung muß die Gesellschaft mindestens drei Aktionäre zählen. Damit die Aktiengesellschaft als juristische Person handlungsfähig ist, sind ihr natürliche Personen zugeordnet, die als Organe Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse besitzen. Der Einfluß der Aktionäre auf die Gesellschaftsleitung ist relativ gering, da sich dieser in der Regel auf die Ausübung des Stimmrechtes in der Generalversammlung beschränkt[11].

9 Eine Sonderstellung nimmt lediglich der persönlich haftende Gesellschafter der Kommanditaktiengesellschaft ein.

10 Allerdings schützt die Rechtsform der Kapitalgesellschaft nicht immer vor der persönlichen Haftung, da die Kreditgeber (meist Banken) zuweilen eine Bürgschaft von den Gesellschaftern verlangen, um so ihre Forderungen gegenüber der Kapitalgesellschaft zusätzlich abzusichern.

11 Von dieser allgemeinen Regel sind, wie bereits bei den Personengesellschaften hingewiesen wurde, personenbezogene Kapitalgesellschaften mit einer kleinen Zahl von Anteilsberechtigten auszunehmen.

2. Die Kommanditaktiengesellschaft (OR 764–771)

Die Kommanditaktiengesellschaft (KoAG) ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, bei der aber, im Gegensatz zur Aktiengesellschaft, mindestens ein Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern gegenüber persönlich, d.h. unbeschränkt, haftet, während die übrigen Gesellschafter (Kommanditaktionäre) nur mit ihrer Einlage auf das in Aktien zerlegte Grundkapital beteiligt sind, ohne über ihre Einlage hinaus für die Verbindlichkeiten der Gesellschaften zu haften. In der Kommanditaktiengesellschaft sind zwar Grundsätze der AG und KG vereinigt, jedoch kommen, soweit nicht etwas anderes vorgesehen ist, die Bestimmungen über die Aktiengesellschaft zur Anwendung[12]. Da die Kommanditaktiengesellschaft kraft Gesetzes eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, gehört sie ebenfalls zu den Körperschaften. Die Geschäftsleitungs- und Vertretungsbefugnisse liegen beim persönlich haftenden Gesellschafter, der dieselbe Stellung wie die Verwaltung bei der AG hat, jedoch praktisch unabsetzbar ist.

3. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (OR 772–827)

Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) ist eine Gesellschaft, in der sich zwei oder mehrere Personen oder Handelsgesellschaften mit eigener Firma und einem zum voraus bestimmten Kapital vereinigen. Jeder Gesellschafter ist, ohne daß seine Einlage als Aktie (Wertpapier) behandelt würde, am Stammkapital beteiligt. Dieses Kapital darf nicht weniger als Fr. 20.000.– und nicht mehr als Fr. 2.000.000.– betragen. Die Stammeinlage kann in bar oder als Sacheinlage geleistet werden. Der Gesellschafter haftet über seine Stammeinlage hinaus für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft in den vom Gesetz bestimmten Fällen bis höchstens zum Betrage des eingetragenen Stammkapitals (OR 772, Abs. 2). Er wird von dieser Haftung in dem Maße befreit, als dieses Stammkapital einbezahlt worden ist (OR 802, Abs. 2). Die GmbH hat als juristische Person eigenes Vermögen sowie selbständige Rechte und Pflichten. In ihrem Aufbau ähnelt sie stark der AG, d.h. der Aktie entspricht hier der Gesellschaftsanteil, dem Aktionär der Gesellschafter mbH, dem Grundkapital das Stammkapital, der Verwaltung die Geschäftsführung, der Generalversammlung die Gesellschafterversammlung.

12 Ist das Kommanditkapital aber nicht in Aktien zerlegt, sondern in Teile, die lediglich das Maß der Beteiligung mehrerer Kommanditäre regeln, so gelten die Vorschriften über die Kommanditgesellschaft (OR 764, Abs. 3).

II. Die Änderung der Rechtsform (Umwandlung)

Eine auf Erwerb ausgerichtete Unternehmung, die nicht in der Hauptsache die Förderung oder Sicherung bestimmter wirtschaftlicher Interessen ihrer Mitglieder in gemeinsamer Selbsthilfe bezweckt (Genossenschaft OR 828), muß sich einer der vorstehend genannten und gesetzlich normierten Rechtsformen bedienen[13]. Die Frage nach dem passenden "Rechtsmantel" stellt sich aber nicht nur bei der Gründung, sondern auch im Lebenslauf der Unternehmung. So können Veränderungen der wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse dazu führen, daß zur Erreichung der Unternehmensziele die früher einmal gewählte Rechtsform nicht mehr zweckmäßig ist. Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus kann daher ein Rechtsformwechsel notwendig werden. Die Unternehmensleitung wird deshalb eine Änderung der Rechtsform, d.h. die Überführung der Unternehmung von der bisherigen Rechtsform in eine andere Rechtsform, anstreben. Dieser Vorgang wird sowohl im rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Schrifttum als auch in der kaufmännischen Praxis im allgemeinen als "Umwandlung" bezeichnet. Der Begriff der Umwandlung ist allerdings keinesfalls eindeutig und unumstritten. So bezeichnet der schweizerische Gesetzgeber nur die Überführung einer AG in eine GmbH (OR 824–826) und den Rechtsformwechsel einer Genossenschaft in eine Handelsgesellschaft[14] als Umwandlung. Die handelsrechtlichen Gesetzesvorschriften schränken damit die Umwandlung auf jene Fälle ein, wo die Überführung der Unternehmung von der bisherigen Rechtsform in eine andere ohne Liquidation erfolgen kann.

Das Obligationenrecht kennt weder für den Rechtsformwechsel von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften noch von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften besondere Bestimmungen. Dasselbe gilt für die "Umwandlung" einer GmbH in eine AG wie für die "Umwandlung" einer Kapitalgesellschaft in eine Genossenschaft. Daß derartige "Umwandlungen" aber vor allem von personengebundenen Gesellschaften mit beschränktem Beteiligtenkreis durchgeführt werden, geht aus der Rechts- und Wirtschaftspraxis hervor. "Eine nähere Untersuchung ergibt in der Tat, daß der Weg, welcher für solche Überführungen einzuschlagen ist, durch das Gesetz genau vorgezeichnet ist, wenn es auch nicht ausdrücklich von dieser Möglichkeit spricht und dafür den Begriff "Umwandlung" überhaupt nicht verwendet.

13 Die einfache Gesellschaft bleibt in diesem Zusammenhang unberücksichtigt, weil sie vor allem für vorübergehende Zwecke gedacht ist und deshalb nicht auf die Dauer geschaffen wird.

14 Verordnung über die Umwandlung von Genossenschaften in Handelsgesellschaften vom 29.12.1939. Sie wurde am 1. April 1966 aufgehoben.

Indem das Obligationsrecht für jeden von ihm nominierten Gesellschaftstypus Regeln über Auflösung und Liquidation aufstellt und daneben bezüglich der Bildung neuer Gesellschaften völlige Freiheit läßt, muß es ohne weiteres als statthaft betrachtet werden, eine Gesellschaft aufzulösen, sei es nur zum Zweck der Übertragung von Aktiven und Passiven auf ein anderes, neu zu gründendes Rechtssubjekt[15]." Aus diesem Grunde erscheint es zweckmäßig, den Begriff der Umwandlung eine Erweiterung erfahren zu lassen, indem man unter ihm alle Überführungen eines Unternehmens aus der bisherigen in eine neue Rechtsform subsumiert, unabhängig davon, ob für diesen Vorgang ein Liquidationsverfahren vorgeschrieben ist oder nicht.

Charakteristisch für den Umwandlungsvorgang ist, daß nur rechtlich, nicht aber wirtschaftlich eine Änderung eintritt. An der wirtschaftlichen Unternehmensträgerschaft ändert sich nämlich nichts, da sowohl der Gesellschaftskreis als auch die Beteiligungsproportionen unverändert bleiben[16]. Zudem wird durch die Umwandlung die wirtschaftliche (betriebliche) Einheit oder – wie häufig auch bezeichnet – die wirtschaftliche Identität der Unternehmung nicht tangiert. "Die ökonomische Realität der Betriebswirtschaft bleibt hinsichtlich der Substanz, der Faktorkombination und des Betriebszweckes unangetastet[17]." Rechtlich allerdings ist jede Umwandlung durch einen mehr oder weniger stark ausgeprägten Wandel in der Struktur der Unternehmung, d.h. im rechtlichen Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern einerseits und Dritten gegenüber andererseits, gekennzeichnet. Die alte Rechtsform erlischt und an deren Stelle tritt eine neue. "Wer sich somit für eine andere Unternehmensform entscheidet, muß den Doppelprozeß der Auflösung der alten Rechtsgestalt und der Schaffung der neuen durchlaufen[18]."

Die Wahlmöglichkeiten bei der Umwandlung ergeben sich aus dem Katalog der Rechtsformen, die der Gesetzgeber für die Wirtschaftspraxis geschaffen hat. Knüpft man an die vorstehend genannte Unterscheidung der Handelsgesellschaften in Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften an, so ergeben sich für die Umwandlung folgende Varianten:

15 Vuille, J.-M., Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft, Diss. Zürich 1966, S. 6

16 Wir beschränken uns hier also auf den Fall der sogenannten "reinen" Umwandlung, die dadurch gekennzeichnet ist, daß die Kapital- und Gewinnbeteiligungsverhältnisse gleichbleiben.

17 Beckmann, L., Pausenberger, E., Gründungen, Umwandlungen, Fusionen, Sanierungen, Wiesbaden 1961, S. 35

18 Vuille, J.-M., a.a.O., S. 2

1. Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft
2. Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft
3. Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft
4. Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft

III. Die Liquidation

Obgleich der Gesetzgeber für die Personen- und Kapitalgesellschaften besondere Bestimmungen über Auflösung und Liquidation festgelegt hat, wird der handelsrechtliche Begriff der Liquidation unterschiedlich verstanden.

Üblicherweise versteht man unter der Liquidation das Verfahren, in dem die Auflösung einer Gesellschaft in vollem Umfang abgewickelt wird. Die Abwicklung, häufig als materieller Vorgang der Liquidation bezeichnet, besteht in der freiwilligen und planmäßigen Veräußerung aller Geschäftsaktiven, der Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger und der Übernahme oder Übertragung der verbleibenden flüssigen Mittel in das Vermögen der Gesellschafter. Die Liquidation findet formell ihren Abschluß in der Auflösung der Unternehmung durch Löschung der Firma im Handelsregister.

Die Bedeutung der Liquidation liegt in einer Zerschlagung der Unternehmung als funktionales Ganzes, d.h., der Betrieb als besondere wirtschaftliche Einheit geht durch die "Versilberung" seiner zur Leistungserstellung und Leistungsverwertung notwendigen Aktiven unter, indem sich diese nicht nur von ihrem Rechtsträger lösen, sondern auch effektiv aus der Unternehmung ausscheiden. Die Liquidation führt zu einer Transformation des in der Unternehmung vorhandenen Sachkapitals in Geldkapital. Die im Betrieb gebundenen Mittel werden damit freigesetzt. Die gewerbliche Tätigkeit der Unternehmung erlischt, so daß auch ein eventuell vorhandener Goodwill (Firmenwert, Geschäftswert), der normalerweise für das Gedeihen einer Unternehmung sehr wichtig ist, verlorengeht, da ja alle Geschäftsbeziehungen notwendigerweise mit der Auflösung der Unternehmung untergehen. Ganz generell gesprochen bedeutet die Liquidation – in dieser Gestalt häufig als Liquidation im engeren Sinne bezeichnet – das Ende der Unternehmung; sie ist somit das Gegenstück zur Gründung i.e.S.

Nun gibt es aber auch Fälle, in denen die Teilhaber einer Personengesellschaft sämtliche Aktiven und Passiven ihres Geschäfts auf einen oder eine Mehrzahl von Dritten übertragen[19]. Obgleich ein eigentliches Ausscheiden der

19 Auch in diesen Fällen, in welchen die Gesellschaft das Unternehmen als Ganzes aufgibt oder veräußert und dann gelöscht wird, spricht das Obligationenrecht von Liquidation, so etwa in Art. 582ff.

Geschäftsaktiven und -passiven aus dem Konnex des Unternehmungsvermögens nicht stattfindet, hat sich eine handelsrechtskonforme Liquidation vollzogen, weil eine Änderung der Rechtsträgerschaft eintritt. Im Gegensatz zur Liquidation im engeren Sinne, bei der sich die einzelnen Vermögenswerte von ihrem Rechtsträger lösen, indem sie aus dem funktionalen Zusammenhang, dem Vermögenskomplex, dem sie bisher angehörten, ausscheiden, trennt sich hier das Rechtssubjekt von den Aktiven und Passiven des Geschäftes, so daß die Unternehmung als betriebliche Einheit in ihrer wirtschaftlichen Substanz erhalten bleibt. Diese Erscheinungsform der Liquidation wird deshalb häufig auch als Liquidation im weiteren Sinne bezeichnet. Sie führt nur für die veräußernden Gesellschafter zu einer Geschäftsaufgabe. Charakteristisch für diesen Vorgang ist, daß die Teilhaber gewissermaßen "ihren" Betrieb durch die Veräußerung des Geschäftsanteils liquidieren. Dadurch werden die seither in der Unternehmung gebundenen Mittel in eine andere Wertform umgesetzt. Das unternehmerische Engagement der Gesellschafter löst sich; das bisher dem betrieblichen Risiko unterliegende Kapital wird freigesetzt und damit für die ehemaligen Geschäftsteilhaber für andere als geschäftliche Zwecke verfügbar.

Beiden Formen der Liquidation, der Liquidation sowohl im engeren als auch im weiteren Sinne ist gemeinsam, daß sie eine Geschäftsaufgabe beinhalten. Die alte Unternehmung hört auf zu existieren, und zwar entweder überhaupt oder dann für die aus der Unternehmung ausscheidenden Geschäftsteilhaber.

IV. Einzelrechtsnachfolge – Gesamtrechtsnachfolge

Wechselt eine Unternehmung ihre Rechtsform, so muß das Geschäftsvermögen mit Einschluß der Verbindlichkeiten von der aufgelösten auf die neu entstehende Gesellschaft übertragen werden. Diese Übertragung kann rechtlich prinzipiell in zwei verschiedenen Formen erfolgen, und zwar als Einzelrechtsnachfolge oder als Gesamtrechtsnachfolge. Nach herrschender Doktrin wird die Einzelrechtsnachfolge als Normalfall, die Gesamtrechtsnachfolge als Ausnahme betrachtet, da letztere einer besonderen gesetzlichen Normierung (Erbgang, Gütergemeinschaft von Ehegatten usw.) bedarf[20].

20 Allerdings sind die Anwendungsfälle und Voraussetzungen der Gesamtrechtsnachfolge noch nicht durch Praxis und Schrifttum abschließend geklärt und bereinigt.

A. Die Einzelrechtsnachfolge

Bei der Einzelrechtsnachfolge (Singularsukzession) werden alle Sachen, Rechte und Verbindlichkeiten der Unternehmung einzeln auf den Erwerber der Aktiven und Passiven übertragen. Der Vermögensübergang auf den neuen Träger vollzieht sich nach den im Gesetz festgelegten Regeln durch die entsprechenden Rechtsgeschäfte, d.h. bei beweglichen Sachen durch die Übergabe, bei Grundstücken durch Auflassung und Eintragung ins Grundbuch, bei Forderungen durch Zession und bei Orderpapieren durch Indossament. Die Übertragung der Verbindlichkeiten erfolgt durch Schuldübernahme. Charakteristisch für die Einzelrechtsnachfolge ist also, daß die jeweiligen Vermögensbestandteile nicht schon mit dem Abschluß des Übertragungsvertrages, sondern erst nach Befolgung der im Gesetz festgelegten Regeln vom bisherigen auf den neuen Rechtsträger übergehen.

B. Die Gesamtrechtsnachfolge

Bei der Gesamtrechtsnachfolge (Universal- oder Globalsukzession) werden alle Sachen, Rechte und Verbindlichkeiten der Unternehmung als Ganzes auf die neue Unternehmung übertragen. Der Vermögensübergang erfolgt "uno actu" durch einen einzigen Rechtsakt, und zwar bei beweglichen Sachen ohne förmliche Einigung und Übergabe, bei Forderungen ohne Zession und bei Orderpapieren ohne Indossament. Bei Grundstücken genügt die Berichtigung im Grundbuch. Die Verbindlichkeiten gehen nicht durch Schuldübernahme über, sondern die entstehende Gesellschaft tritt als Schuldner an die Stelle der alten Gesellschaft. Gegenstand der Gesamtrechtsnachfolge sind also nicht die einzelnen Rechte und Pflichten als solche, sondern deren Gesamtheit. Daher kann hier auf die im allgemeinen geltenden Übertragungsvorschriften verzichtet werden.

V. Die handelsrechtliche Problemstellung bei der Änderung der Rechtsform (Umwandlung)

Die handelsrechtlichen Probleme, welche sich bei der Änderung der Rechtsform von Unternehmen stellen, sind vielfältig. Je nach Umwandlungsvariante bringt diese Änderung der Rechtsform einen mehr oder weniger stark ausgeprägten Wandel im rechtlichen Innen- und Außenverhältnis der Unternehmung mit sich. Dabei sind wichtige Probleme formellen und materiellen Gehalts wie Voraussetzungen, Inhalt und Rechtsnatur des "Umwandlungs"-

Beschlusses, Anmeldung und Eintragung der "Umwandlung" ins Handelsregister, Zweck, Charakter und Wertansätze der "Umwandlungs"-Bilanz, Firmierung der neuen Unternehmung und andere Fragen mehr zu lösen. Neben den Veränderungen, die die rechtlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern erfahren können, interessiert das Handelsrecht, das im besonderen Maß auf den Schutz der Gläubiger abstellt, vor allem, ob und inwieweit durch die Umwandlung die Rechtsstellung Dritter tangiert wird. Damit steht die Frage, auf welchem juristischen Weg, d.h. mit oder ohne Liquidation, die Umwandlung vollzogen werden kann, im Mittelpunkt der handelsrechtlichen Problemstellung. Ist die Durchführung eines Liquidationsverfahrens vorgeschrieben, so bedingt dies, daß das bestehende Unternehmen aufgelöst wird, die Schulden an die Gläubiger zurückbezahlt werden (falls diese nicht ihre Zustimmung zur Übertragung auf die neue Gesellschaft geben) und das Gesellschaftsvermögen auf die zu gründende Unternehmung im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen wird. Anders dagegen, wenn die Änderung der Rechtsform ohne Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge vorgenommen werden kann; hier erstreckt sich der Vermögensübergang auf alle Rechtsverhältnisse einschließlich der Verbindlichkeiten.

Der handelsrechtlichen Regelung der Frage, ob die Umwandlung der Liquidation gleichzustellen ist oder nicht, kommt deshalb eine so große Bedeutung zu, weil sich daraus – je nachdem welcher Weg gemäß geltendem Recht einzuschlagen ist – erhebliche wirtschaftliche und steuerliche Konsequenzen ergeben können. Abgesehen davon, daß es für alle Beteiligten günstiger ist, anstelle der recht umständlichen Liquidation mit Einzelrechtsnachfolge den einfacheren Weg der Gesamtrechtsnachfolge ohne Liquidation zu beschreiten, so ergeben sich doch erst aus der steuerrechtlichen Perspektive die eigentlichen Probleme. Der Steuergesetzgeber wie die Steuerpraxis haben nämlich – soviel sei hier bereits vorweggenommen – das Bestreben, an die handelsrechtlichen Vorschriften und die damit verbundenen zivilrechtlichen Begriffe anzuknüpfen und daraus ertrag- und verkehrsteuerliche Konsequenzen zu ziehen. So wird beispielsweise das Rechtsinstitut der Liquidation im Zusammenhang mit der Umwandlung vor allem deshalb auch zu einem handelsrechtlichen Problem, weil im Steuerrecht eine Liquidationsgewinnbesteuerung vorgesehen ist. Etwas überspitzt formuliert läßt sich somit sagen, daß die handelsrechtliche Verfahrensweise erst durch die daran anknüpfende steuerliche Behandlung des Vorganges "Umwandlung" ihre Problematik erhält. Die Begründung für die steuerliche Behandlung des Rechtsformwechsels hängt im wesentlichen von der handelsrechtlichen Regelung der Umwandlung, die nicht bei allen Umwandlungsvarianten dieselbe ist, ab.

3. Kapitel:
DIE STEUERRECHTLICHEN GRUNDLAGEN

I. Die Reinertragsteuern

A. Die ertragsteuerrechtliche Behandlung der Handelsgesellschaften

Bei der steuerlichen Behandlung der Gesellschaften ist es nicht notwendig, von jeder einzelnen der im handelsrechtlichen Teil bereits genannten Rechtsformen auszugehen. Das derzeit geltende Einkommensteuerrecht[1] folgt nämlich der Einteilung der Handelsgesellschaften in Personen- und Kapitalgesellschaften, indem es an das zivilrechtliche Institut der Rechtsfähigkeit anknüpft und dementsprechend das Einkommensteuerobjekt "Reinertrag" (Gewinn, Erfolg) entweder der Gesellschaft oder den Gesellschaftern zurechnet.

1. Die Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften

Die Personengesellschaft nimmt handelsrechtlich eine Stellung zwischen der einfachen Gesellschaft und der juristischen Person ein. Die Wehrsteuer[2] betrachtet die Personengesellschaft als Vereinigung von zwei oder mehreren Gesellschaftern und bezeichnet den Gesellschafter (in der Regel also natürliche Personen) als Steuersubjekt. "Für die Personengesellschaft bedeutet dies, daß steuerlich nicht der Betrieb mit einem unpersönlichen, nur sachlichen Einkommen herangezogen wird, sondern der einzelne Mitunternehmer, dessen Mitarbeit im Betrieb in der Regel von ausschlaggebender Bedeutung für den Erfolg ist[3]." Nicht die Personengesellschaft, sondern ihre Rechtsträger, die Geschäftsteilhaber also, werden der Besteuerung unterworfen. Bemessungsgrundlage der Einkommensbesteuerung ist somit nicht der Reinertrag, den die Personengesellschaft als solchen erzielt. Dieser Reinertrag wird vielmehr dem Einkommen der einzelnen Gesellschafter nach Maßgabe des ihnen auf Grund des Gesellschaftsvertrages zukommenden Anteils zugerechnet[4]. Daran ändert auch die vom Handelsrecht den buch-

1 Eidgenössische Wehrsteuer (WST), Bundesratbeschluß vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer (WSTB), mit späteren Änderungen und Ergänzungen.
2 Art. 18–44 WSTB
3 Mühleisen, K., Die Sonderbilanzen der Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, Diss. München 1955, S. 8
4 Vgl. Perret, Ch., Masshardt, H., *Kommentar* zur eidgenössischen Wehrsteuer 1971–1982, Zürich 1972, Art. 18, N 2

führungspflichtigen Personengesellschaften[5] vorgeschriebene einheitliche Gewinnfeststellung nichts, wird doch die steuerlich maßgebende Bilanz der Personengesellschaften als eine Zusammenfassung der einzelnen Bilanzen der Geschäftsteilhaber ("Bilanzbündel") betrachtet[6]. Die einheitliche Gewinnfeststellung setzt steuerlich allerdings eine klare Abgrenzung zwischen dem Privatvermögen der Gesellschafter und dem sich in der Gesellschaft befindenden Vermögen, dem Geschäftsvermögen, voraus. Diese Trennung ist steuerlich deshalb so wichtig, weil zum einen eine gesonderte Gewinnfeststellung für die "Unternehmung" sonst überhaupt nicht vorgenommen werden kann, zum andern das Geschäftsvermögen steuerlich in mancher Hinsicht anders behandelt wird als das Privatvermögen (z.B. bezüglich Abschreibungen, Kapitalgewinnen und Wertmehrungen).

Halten wir also fest: Steuerrechtlich wird für Personengesellschaften die betriebswirtschaftliche, zum Teil auch handelsrechtliche Einheit der Unternehmung aufgelöst, indem nicht die Personengesellschaft selbst, sondern ihre rechtlichen und wirtschaftlichen Träger, nämlich die Unternehmer, für den Ertrag des Gewerbebetriebes der Einkommensteuer unterliegen. Den Personengesellschaften kommt somit im System des Einkommensteuerrechtes nicht die Stellung eines selbständigen Steuersubjektes zu.

2. Die Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaften

Im Gegensatz zu den Personengesellschaften ist die steuerliche Stellung der Kapitalgesellschaften im Einkommensteuerrecht eindeutig. In Anlehnung an die handelsrechtliche Regelung, nach der die Kapitalgesellschaften als juristische Personen eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, betrachtet das Steuerrecht diese Körperschaften als selbständige Steuersubjekte. Das Steuerobjekt, d.h. der Reinertrag der Kapitalgesellschaften, unterliegt demnach als "Einkommen" einer juristischen Person der Wehrsteuer[7]. Für die Besteuerung geht die steuerliche Reinertragsermittlung regelmäßig vom Saldo der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung aus (Art. 49, Abs. 1, lit. a WStB), die jeweils nach den steuerrechtlichen Regeln zu modifizieren ist (Art. 49, Abs. 1, lit. b und c WStB). Auf Grund der doppelten Buchführung entspricht

5 Das Obligationsrecht (Art. 533 und 595) unterscheidet zwischen kaufmännischen und nicht kaufmännischen Personengesellschaften. Die nicht kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind nicht buchführungspflichtig.

6 Vgl. zu der besonders in Deutschland vertretenen "Bilanzbündeltheorie", Paulick, H., Steuerrecht, in: Handbuch der Personengesellschaften, Köln 1967, III 25-III 53

7 Art. 48–62 WStB

diese Größe dem Unterschiedsbetrag, der sich aus der Gegenüberstellung der Vermögensbestände am Anfang und am Ende der Geschäftsperiode ergibt, also der Gewinnermittlung durch Bilanzvergleich. Eine Unterscheidung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen, wie sie bei den Personengesellschaften erforderlich ist, ist hier nicht notwendig, da das gesamte Vermögen der Kapitalgesellschaft ihrer Rechtsform und ihrer Stellung im Wirtschaftsleben nach nur Geschäftsvermögen sein kann.

Der von der Kapitalgesellschaft erzielte Gewinn wird später noch zusätzlich bei den Gesellschaften von der Einkommensteuer erfaßt. Dies geschieht in der Weise, daß die von der Gesellschaft ausgeschütteten Gewinnanteile beim Kapitalanteilsberechtigten als Einkünfte aus beweglichem Vermögen besteuert werden. Die zweimalige Erfassung desselben Steuersubstrates – sowohl bei der Gesellschaft als auch bei den Gesellschaftern – führt zu einer "Doppelbesteuerung" des Ertrages von Kapitalgesellschaften. Diese vom Gesetzgeber gewollte Doppelbelastung des Gewinnes ist Ausdruck des allgemeinen Grundsatzes, daß derjenige, der zwischen sich und dem Rechtsverkehr eine juristische Person einschaltet, die hieraus erwachsenden Folgen zu tragen hat.

B. Die ertragsteuerrechtliche Behandlung der stillen Reserven

1. Begriff und Wesen der stillen Reserven

Das Steuerobjekt "Geschäftseinkommen" der Teilhaber von Personengesellschaften bzw. der "Reinertrag" der Kapitalgesellschaften ergibt sich aus dem – nach steuerrechtlichen Vorschriften korrigierten – Saldo der handelsrechtskonformen Gewinn- und Verlustrechnung im Sinne der Geschäftsbuchhaltung[8]. Dieser Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung entspricht bei einer doppelten Buchführung dem Gewinn in der Abschlußbilanz der Unternehmung. Diese aus der Handelsbilanz abgeleitete und nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuerrechtes sich ergebende Bilanz wird in Theorie und Praxis allgemein als Steuerbilanz bezeichnet, obgleich das Gesetz diesen Begriff nicht kennt. Das Ziel der Steuerbilanz im Sinne einer Erfolgsbilanz liegt, wie die Aufgabe der steuerrechtlich maßgebenden Gewinn- und Verlustrechnung, im richtigen und vollständigen Ausweis des Unternehmungsgewinnes. Während dies in der steuerlichen

8 Vgl. Känzig, E., Der Unternehmungsgewinn im Sinne des Steuerrechts, in: Büro und Verkauf, Zürich 1963/64, S. 93/94

Gewinn- und Verlustrechnung durch eine Gegenüberstellung der steuerlich maßgebenden Erträge und Aufwendungen geschieht, erfolgt dies in der Steuerbilanz durch eine Gegenüberstellung der steuerlich maßgebenden Bilanzansätze der Aktiven und der Passiven.

Dem fiskalischen Interesse, den "wahren Gewinn"[9] zu ermitteln, steht in der Regel das Bestreben der Geschäftsleitung entgegen, möglichst niedrige Gewinne auszuweisen. Das Handelsrecht, dem Gläubigerschutz dienend und vom Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht beherrscht, kommt diesem Bestreben entgegen, indem es bei der Wahl zwischen verschiedenen möglichen Wertansätzen einen weiten Spielraum einräumt, so daß durch Unterbewertung von Aktivposten (z.B. Liegenschaften, Maschinen, Roh- und Hilfsstoffe u.a.m.) oder durch Überbewertung von Passivposten (z.B. Rückstellungen) die Ertragslage der Unternehmung in der Handelsbilanz ungünstiger dargestellt werden kann, als sie tatsächlich ist. Die Möglichkeit, Vermögensteile unter bzw. Verbindlichkeiten über ihrem wirklichen Wert in die Bilanz einzustellen, führt zur Bildung von "stillen Reserven". Wie die offenen Reserven, die auf Grund versteuerter, nicht ausgeschütteter Gewinnanteile gebildet werden, handelt es sich bei den stillen Reserven ebenfalls um Eigenkapitalteile, deren Vorhandensein bzw. deren Höhe jedoch aus der Bilanz nicht zu erkennen ist, weil sie entweder überhaupt nicht ausgewiesen oder nur angedeutet oder auf der Passivseite unter Fremdkapitalpositionen verborgen sind[10]. Durch die Bildung stiller Reserven verbleiben der Unternehmung also Gewinnteile, die sonst im Falle des Ausweises als Steuerzahlungen den Betrieb verlassen hätten[11]. Die Bildung von stillen Reserven ist somit aus der Sicht der Unternehmung geeignet, die Selbstfinanzierung zu erhöhen und zur Stärkung der Liquidität beizutragen.

Das Steuerrecht ist aus verständlichen Gründen an der Bildung unversteuerter Reserven nicht interessiert. Damit der tatsächlich in einer Periode erwirtschaftete Gewinn in der Bilanz zum Ausweis gelangt und der Besteuerung unterworfen werden kann, hat der Steuergesetzgeber Bewertungs- und Abschreibungsvorschriften erlassen, die teilweise erheblich von denen des Handelsrechts abweichen. Vor allem wird aber der Fiskus auch auf die Vollständigkeit der Aktivierung und darauf zu achten haben, daß nicht

9 "wahr" im Sinne des betriebswirtschaftlich richtigen oder zumindest richtigeren Gewinnes.

10 Strenggenommen ist der Goodwill (Firmenwert, Geschäftswert) ebenfalls zu den stillen Reserven zu rechnen. Es handelt sich dabei um einen Vermögenswert der Unternehmung, der, falls er nicht bilanziert ist, eine stille Reserve darstellt. Siehe dazu aber weiter unten lit. C.

11 Falls der Gewinn einbehalten wird (z.B. Zuweisung an die offenen Reserven), tritt ein Abfluß von liquiden Mitteln nur durch die entsprechende Steuerzahlung ein.

unechte Passivposten in der Bilanz stehen, die den Gewinn verkleinern[12]. Durch den Erlaß von steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften soll die Möglichkeit der steuerfreien Bildung stiller Reserven, wenn auch nicht ganz beseitigt, so doch zumindest stark begrenzt werden. Das Ausmaß der dann noch in den Aktiven und Passiven verborgenen Mehrwerte entspricht für die Aktiven dem Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlich maßgebenden Buchwert und ihrem höheren wirklichen Wert und für die Passiven der Differenz zwischen dem steuerlich maßgebenden Buchwert und ihrem niedrigeren wirklichen Wert. Unter dem wirklichen Wert ist dabei für die Aktiven der Verkehrswert zu verstehen, der für einzelne Vermögensstücke dem Einzelveräußerungspreis, für ganze Betriebsteile dem sogenannten Teilwert[13] entspricht[14]. "Wenn auch der Teilwertbegriff dem schweizerischen Steuerrecht fremd ist, werden dennoch auch in der Schweiz die den Teilwertbegriff ausmachenden einzelnen Faktoren bei der Beantwortung der Frage nach dem 'Wert' des einzelnen Anlagegutes mehr oder weniger berücksichtigt werden müssen, wenn der jeweilige Wertansatz des in Betracht kommenden Anlagegutes zutreffend ermittelt werden soll[15]." Für die Passiven dagegen liegen die Verhältnisse etwas einfacher. Hier ist unter dem wirklichen Wert der künftige Ausgabebetrag zu verstehen.

In steuerrechtlicher Sicht stellen stille Reserven also nichts anderes dar, als Erträge, die im Zeitpunkt ihrer Entstehung noch nicht als solche erfaßt wurden bzw. erfaßt werden konnten. Dadurch werden in der betreffenden Periode, in der stille Reserven entstehen, entsprechend niedrigere Erträge ausgewiesen, als an und für sich in Wahrheit entstanden sind. Die Bildung von stillen Reserven hat somit zur Folge, daß bereits erzielte Erträge in der betreffenden Periode noch nicht der Besteuerung unterworfen werden. Stille Reserven stellen demnach einen Verstoß gegen das steuerliche Prinzip der periodengerechten Ertragsbesteuerung dar, da bei ihrer Entstehung zu niedrige, bei ihrer Auflösung zu hohe Erträge ausgewiesen und besteuert werden, als es für die betreffenden Perioden normalerweise der Fall gewesen wäre. Der Ausweis der Erträge wird also von der Gegenwart in die Zukunft verlagert. Die Ertragsbesteuerung ist daher nur aufgeschoben, nicht aber

12 Vgl. Bühler, O., Steuerrecht, Bd. II, a.a.O., S. 73

13 Das deutsche Einkommensteuergesetz definiert in § 6, Abs. 1, Ziffer 1 den Teilwert wie folgt: "Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dafür ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt."

14 Vgl. Känzig, E., Die eidgenössische Wehrsteuer, *Kommentar* Basel 1962, Art. 21, N 109

15 Gübbels, B., Die steuerliche Abschreibung im In- und Ausland, Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Heft 76, Bonn 1964, S. 75

aufgehoben. Es liegt somit eine Art von Steuerstundung vor, da die steuerfrei gebildeten stillen Reserven – soweit sie sich nicht genauso "still" wieder auflösen, wie sie entstanden sind[16] – bei späterer Realisierung erfaßt und der Besteuerung unterworfen werden.

2. Die Entstehung von stillen Reserven

Die stillen Reserven finden buchtechnisch ihren Ausdruck in zu niedrigen Bilanzansätzen für die Aktiven einerseits und in zu hohen Wertansätzen für die Passiven andererseits. Die Entstehung solcher Unter- bzw. Überbewertungen von bestimmten Bilanzpositionen in der Steuerbilanz kann verschiedene Ursachen haben, wobei die folgenden drei Gruppen zu unterscheiden sind.

a. Stille Reserven, deren Entstehung den steuerlichen Bewertungsvorschriften gemäß ist.

Eine erste wichtige Gruppe von stillen Reserven ist dadurch gekennzeichnet, daß diese Reserven ohne Verletzung von handels- und steuerrechtlichen Bewertungs- und Abschreibungsvorschriften auch in der Steuerbilanz entstehen. Dies geschieht ohne Zutun der Geschäftsleitung. Die Bilanzansätze bewegen sich im Rahmen des zivilrechtlich Vorgeschriebenen bzw. des steuerrechtlich ausdrücklich Erlaubten.

aa. Eine wichtige Ursache für die Entstehung von stillen Reserven liegt in der Tatsache begründet, daß die Steuerbilanz eine nach steuerrechtlichen Vorschriften korrigierte Handelsbilanz darstellt. Die für die Handelsbilanz maßgebenden handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften sind im Obligationsrecht zu finden, wobei nach unserem Dafürhalten die aktienrechtlichen Vorschriften steuerrechtlich auch für die dem OR 960, Abs. 2 unterstellten Personengesellschaften und Genossenschaften maßgebend sind[17]. Die Art. 665–667 OR bestimmen, daß die dauernd dem Betriebe dienenden Anlagen, die zur Veräußerung bestimmten Vermögensstücke und die Wertpapiere ohne Kurswert höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Bilanz eingestellt werden

16 Stille Reserven lösen sich beispielsweise dann wieder "still" auf, wenn der höhere wirkliche Wert von Aktiven durch Preisreduktionen am Markt auf den Buchwert absinkt.

17 Vgl. für die ähnlich liegenden deutschen Verhältnisse – Bühler, O., Scherpf, P., *Bilanz und Steuer,* 7. Aufl., München 1971, S. 28ff.

dürfen. Was das Handelsrecht bestimmt, ist auf Grund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz auch für die Steuerveranlagungsbehörde verbindlich, so daß von ihr keine höheren Bilanzansätze verlangt werden können. Obergrenze für die Bewertung von Aktiven ist daher auch in der Steuerbilanz der Anschaffungs- oder Herstellungskostenwert, auch wenn der wirkliche Wert eines Vermögensgegenstandes auf Grund von Wertsteigerungen über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gestiegen ist. Eine Aufwertungsbuchung hat auf Grund der handelsrechtlichen Vorschriften zu unterbleiben, da die Bewertung in der Handelsbilanz vom Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht beherrscht ist und deshalb einen Ausweis von noch nicht durch Umsatz realisierten Gewinnen verbietet (Realisationsprinzip). Es bilden sich damit in der Steuerbilanz Reserven, deren Ursache materiell in einem Wertzuwachs liegt, formell aber im handelsrechtlichen und damit auch steuerrechtlichen Anschaffungs- und Herstellkostenwertprinzip zu sehen ist.

bb. Stille Reserven können auch dadurch entstehen, daß die Steuerbehörden wegen des steuerlichen Prinzips des strengen Wertzusammenhanges[18] für abnutzbare Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, keinen höheren als den letzten Bilanzansatz fordern können. Für den Fiskus gilt in der Schweiz: Was abgeschrieben ist, bleibt abgeschrieben, auch wenn auf Grund von Wertsteigerungen der wirkliche Wert über den bisherigen Bilanzansatz gestiegen ist[19]. Die Ursache für die Entstehung stiller Reserven in der Steuerbilanz liegt hier materiell in einem Wertzuwachs, formell in der Beachtung des Prinzips des strengen Wertzusammenhanges durch die Steuerbehörden.

cc. Stille Reserven können auch dadurch entstehen, daß die in der Steuerbilanz vorgenommenen Abschreibungen dem wirklichen Wertverzehr innerhalb der Periode nicht entsprechen. "Diese Erscheinung hat ihre Ursache darin, daß die auf Grund der Erfahrungen vom Steuergesetzgeber oder – in seinem Auftrag – von den Steuerverwaltungsbe-

18 Dieses Prinzip ist wiederum Ausfluß des Realisationsprinzips.

19 Dieses Prinzip gilt für den Steuerpflichtigen selbst nicht. Sind Wertsteigerungen eingetreten, so können diese von ihm im Rahmen des handelsrechtlich Zulässigen auch in der Steuerbilanz berücksichtigt werden. Es liegt daher im Ermessen der Unternehmungsleitung – und nicht der Steuerbehörde –, ob sie stille Reserven bilden will oder nicht. In Deutschland gilt der Grundsatz "Was abgeschrieben ist, bleibt abgeschrieben" in bezug auf das abnutzbare Anlagevermögen nicht nur für die Steuerbehörde, sondern auch für den Steuerpflichtigen.

hörden vorsichtig und schematisch aufgestellten Abschreibungssätze für das abnutzbare Anlagevermögen regelmäßig über den wirklichen Wertminderungen liegen[20]." Dasselbe Ergebnis kann sich auch einstellen, wenn ein steuerlich vorgeschriebenes bzw. ausdrücklich erlaubtes Abschreibungsverfahren – insbesondere die degressive Abschreibungsmethode – Anwendung findet. Ursache für die Entstehung der stillen Reserven ist hier also die Inanspruchnahme von steuerlich ausdrücklich anerkannten Abschreibungssätzen bzw. Abschreibungsverfahren[21].

dd. Eine weitere Ursache für die Entstehung von stillen Reserven liegt darin, daß bestimmte Wirtschaftsgüter nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellkosten in der Steuerbilanz aktiviert werden müssen, sondern sofort als Betriebsausgaben zu Lasten der Gewinn- und Verlustrechnung abgesetzt werden können. "Es handelt sich hier um eine besondere Form der Abschreibung, die sogenannte Einmalabschreibung[22]." Die sofortige Verrechnung als Aufwand führt daher im Anschaffungsjahr zur Bildung von stillen Reserven in Höhe des Anschaffungs- oder Herstellkostenwertes (abzüglich einer Jahresabschreibung).

b. Stille Reserven, deren Bildung gegen die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften verstößt.

Stille Reserven können auch dadurch gebildet werden, daß die vom Steuergesetzgeber vorgegebenen Abschreibungsvorschriften nicht beachtet werden. "Sehr häufig wird in der Unternehmung mehr abgeschrieben, als das Gesetz erlaubt. Nicht immer werden diese unzulässigen Abschreibungen von den Steuereinschätzungsbehörden bemerkt oder beanstandet[23]." Ganz ähnlich liegen die Verhältnisse, wenn die Unternehmung auf der Passivseite unzulässigerweise fiktive Rückstellungen[24] bzw. zu hoch bemessene Rückstellungen verbucht. Die Ursache für die Entstehung stiller Reserven liegt hier in den steuerlich unzulässigen, aber von der Geschäftsleitung dennoch vorgenommenen

20 Känzig, E., *Die stillen Reserven* im Einkommensteuersystem, in: Die Unternehmung, Bern 1952, S. 11

21 Vgl. dazu besonders das Kreisschreiben Nr. 2 vom 20. Dezember 1951 der Eidg. Steuerverwaltung.

22 Tobler, W., Die steuerliche Behandlung der stillen Reserven der Unternehmung, insbesondere im Falle der Umwandlung, Diss. Bern 1953, S. 19

23 Känzig, E., Die stillen Reserven, a.a.O., S. 12

24 Rückstellungen sind Bilanzpassivposten, die dazu bestimmt sind, einer Verbindlichkeit Rechnung zu tragen, die am Bilanzstichtag besteht, aber in ihrer Höhe oder in ihrem Rechtsbestand noch ungewiß ist. Vgl. – Känzig, E., Bilanz und Steuer, Vorlesung an der Universität Bern, Wintersemester 1966/67

Abschreibungen und Rückstellungen, die von den Steuerbehörden übersehen wurden. Als unzulässig haben in der Regel diejenigen Abschreibungen und Rückstellungen zu gelten, die sich geschäftsmäßig nicht begründen lassen. Stille Reserven dieser Art entstehen also im Gegensatz zur ersten Gruppe durch Maßnahmen der Geschäftsleitung, die mehr oder weniger bewußt und absichtlich gegen steuerrechtliche Vorschriften verstoßen.

c. Stille Reserven, die ihre Ursache in der Gewährung von Sonderabschreibungen haben.

Zu allen Zeiten sind Steuern und Zölle für wirtschafts-, sozial-, gesellschafts- und staatspolitische Zwecke eingesetzt worden, sei es zum Schutz einer Industrie oder der Landwirtschaft oder zur Förderung von Vorhaben, die im öffentlichen Interesse liegen. Die meisten Finanzwissenschaftler haben nie einen Zweifel daran gelassen, daß Steuerpolitik auch Steuerungspolitik und damit Ordnungspolitik sein kann. Man spricht in diesem Zusammenhang von den "nicht fiskalischen Zwecken der Besteuerung", da das Ziel der Gewinnung von möglichst großen Staatseinnahmen von anderen Zielsetzungen überdeckt wird. Recht häufig vollziehen sich solche Interventionen des Staates über die Beeinflussung der Unternehmerdispositionen durch die Einräumung und Anerkennung von Sonderabschreibungen. So sind beispielsweise in der Schweiz nach den Abschreibungsrichtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung Sonderabschreibungen vorwiegend für solche Wirtschaftsgüter zulässig, die der Landesverteidigung und der Rüstungsproduktion (Bauten, Tankanlagen, Pflichtlager) sowie dem Gewässerschutz dienen. Ebenfalls werden auf den Warenlagern 33 1/3 % des Anschaffungs-, Herstellungs- oder niedrigeren Marktwertes als privilegierte ("stille") und im Zeitpunkt der Äuffnung nicht zu versteuernde Reserve zugelassen. Die Gewährung von Sonderabschreibungen führt zu niedrigeren Bilanzansätzen, als dies bei der Normalabschreibung der Fall gewesen wäre. Es werden somit stille Reserven gebildet, die aber, im Gegensatz zu den unter lit. b genannten, vom Steuergesetzgeber ausdrücklich zugelassen sind, obgleich dadurch an sich gegen das Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung verstoßen wird. Derartige Erleichterungen müssen von der Finanzverwaltung hingenommen werden, auch wenn darunter die Systematik des Steuerrechts leidet!

3. Die Realisierung der stillen Reserven

Wie wir gesehen haben, finden stille Reserven – gleichgültig was im einzelnen auch immer ihre Entstehungsursache sein mag – ihren Ausdruck in der Unterbewertung von Aktiven bzw. einer Überbewertung von Passiven. Durch die Entstehung stiller Reserven hat sich Ertrag gebildet, über den steuerlich noch nicht abgerechnet wurde. Für die Beantwortung der Frage, wann stille Reserven als Bestandteil des Reinertrages der Unternehmung steuerlich zu erfassen und damit der Ertragsbesteuerung zu unterwerfen sind, wird von der Überlegung ausgegangen, daß die in der Unternehmung in der Form stiller Reserven gebundenen Erträge erst dann besteuert werden sollen, wenn sie verwirklicht sind und damit wirtschaftlich verfügbar werden. Der Vorgang, der zu einer Freisetzung der in den stillen Reserven verborgenen Erträge führt, wird als Realisation oder – wie im Schrifttum auch häufig genannt – als Gewinnverwirklichung bezeichnet. Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist also eine Realisationshandlung, wobei zwischen der "echten" und der "buchmäßigen" Realisation unterschieden wird.

a. Die echte Reservenrealisierung

Weder im Wehrsteuerbeschluß noch in den Entscheidungen des Bundesgerichtes ist umschrieben, was eigentlich unter einer Realisation zu verstehen ist. Anstelle einer Legaldefinition stößt man auf eine Aufzählung von Tatbeständen, die zur Charakterisierung der die Steuer auslösenden Ereignisse dient. Am häufigsten sind dabei die Ausdrücke "Liquidation", "Veräußerung" und "Verwertung" anzutreffen. Im Bestreben nach Konkretisierung der Begriffe und der Schaffung einheitlicher Kriterien für deren Anwendung, hält die schweizerische Steuerpraxis eine echte Realisation stiller Reserven grundsätzlich dann für gegeben, wenn Geschäftsaktiven und/oder -passiven, auf denen stille Reserven vorhanden sind, aus dem Konnex des Geschäftsvermögens ausscheiden und die Unternehmung auf Grund dieses Vorganges Anspruch auf eine Gegenleistung (Entgelt) hat[25]. Bei der echten Reservenrealisierung findet demnach ein "Umsetzen in eine andere Wertform"[26] statt. Die Gegenleistung wird in der Regel in Geld oder Geldeswert, kann aber auch in einem anderen Vermögenswert (z.B. in einem eingetauschten Gut) bestehen. "An die Stelle der stillen Reserven tritt jetzt realer Gegenwert[27]."

25 Vgl. Känzig, E., *Sonderbilanzen* der Unternehmung und die Gewinnsteuern, Vorlesung an der Universität Bern, Sommersemester 1967
26 Tobler, W., a.a.O., S. 41
27 Känzig, E., Die stillen Reserven, a.a.O., S. 17

Die Feststellung, daß eine echte Reservenrealisierung im Falle des Ausscheidens von Vermögen aus der Unternehmung vorliegt, ist allerdings nicht ganz vollständig. Eine echte Reservenrealisierung ist auch dann gegeben, wenn die Inhaber von Einzelfirmen oder die Teilhaber einer Personengesellschaft ihr ganzes Geschäft bzw. nur einen Anteil daran veräußern. Der dabei erzielte Überschuß des Kaufpreises über das Kapitalkonto stellt das Entgelt für die in den Aktiven und Passiven gebundenen stillen Reserven dar und ist vom Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuersubjekt zu versteuern[28]. Dies macht verständlich, "daß der echten Reservenrealisierung schlußendlich nicht das Ausscheiden des Geschäftsvermögens aus der Unternehmung, sondern aus dem wirtschaftlichen Herrschaftsbereich des Unternehmers wesentlich ist"[29].

Unter Einschluß dieser Betrachtungsweise liegt eine echte Reservenrealisierung also dann vor, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- Ausscheiden von Geschäftsaktiven und/oder -passiven, auf denen stille Reserven vorhanden sind, aus dem Konnex des Geschäftsvermögens oder aus der Verfügungsgewalt des Unternehmers sowie
- Anspruch der Unternehmung oder des Unternehmers auf Gegenleistung (Entgelt).

Generell kann also gesagt werden, daß die echte Reservenrealisierung eine entgeltliche Veräußerungshandlung darstellt. Eine solche ist bei den bereits genannten Hauptanwendungsfällen der echten Reservenrealisierung, nämlich "Liquidation", "Veräußerung" und "Verwertung", in der Regel gegeben. Dabei beinhaltet der steuerrechtliche Begriff der "Liquidation" sowohl die Veräußerung der Geschäftsaktiven bei der Auflösung einer Unternehmung (handelsrechtliche Liquidation im engeren Sinne) als auch die Veräußerung eines Unternehmens oder nur eines Anteils daran durch den Inhaber des Geschäftes bzw. durch die Teilhaber von Personengesellschaften (handelsrechtliche Liquidation im weiteren Sinne)[30]. Unter der eigentlichen "Veräußerung" ist jeder Verkauf und Tausch von Vermögensstücken durch das Unternehmen selbst zu verstehen, während mit "Verwertung" das wirtschaftliche Veräußerungsgeschäft zwischen Unternehmung und Unternehmer be-

28 Zur Frage der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Veräußerung von Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften siehe – Känzig, E., Die steuerrechtliche Behandlung der Veräußerung von Unternehmungen und Unternehmensanteilen, in: Festschrift für Irene Blumenstein, Beilage zum 34. Bd. des Archivs für Schweizerisches Abgaberecht, Bern 1966, S. 87ff.

29 Tobler, W., a.a.O., S. 43

30 Vgl. zum handelsrechtlichen Begriff der Liquidation vorne 2. Kapitel, Ziffer II

zeichnet wird, mit welchem Wirtschaftsgüter aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen des Geschäftsinhabers oder eines Geschäftsteilhabers überführt werden (Privatentnahme).

Obgleich die Realisierung ein zentraler Begriff unseres Ertrag- und Einkommensteuerrechts ist und die hier gegebene Umschreibung klar und vollständig erscheint, so ist es doch bis jetzt weder dem Steuergesetzgeber noch der Steuerpraxis und Wissenschaft gelungen, eine allen Geschäftsmaßnahmen der Unternehmung und der Unternehmer gerecht werdende Definition der echten Reservenrealisation zu finden[31]. Darauf sei hier der Vollständigkeit halber noch ausdrücklich hingewiesen.

b. Die buchmäßige Reservenrealisierung

Stille Reserven können auch durch eine bilanztechnische Rechenoperation aufgelöst werden. Die buchmäßige Reservenrealisierung führt demnach zu einem steuerbaren Ertrag. Die buchmäßige Realisierung stellt keine echte bzw. in ihrer bisherigen Höhe nicht mehr benötigt sind, gewinnerhöhend aufgelöst werden. Die buchmässige Reservenrealisierung führt demnach zu einem steuerbaren Ertrag. Die buchmässige Realisierung stellt keine echte Realisationshandlung dar, da der Buchungsvorgang den Ertrag zwar buchmäßig (rechentechnisch), nicht aber tatsächlich verfügbar macht, weil an Stelle der stillen Reserven kein realer Gegenwert tritt. Ein Umsetzen in eine andere Wertform unterbleibt; die Liquidität der Unternehmung erhöht sich nicht. Sowohl seitens der Betriebswirtschaftslehre als auch seitens der Unternehmerpraxis werden deshalb, insbesondere gegen Aufwertungsbuchungen von Aktiven, ernste Bedenken geäußert. "Die Aufwertung von Anlagegütern führt ja regelmäßig nur zur Reaktivierung bereits abgerechneter oder zur Aktivierung künftiger Kosten, über die später doch wieder abgerechnet werden muß[33]." Trotzdem greift der Fiskus – mit Recht – zu. "Der Grund für die steuerliche Erfassung des buchmäßigen Ertrages liegt darin, daß bei einer späteren Veräußerung des aufgewerteten Wirtschaftsgutes buchmäßig kein Ertrag erzielt wird und deshalb eine Aufschiebung der Besteuerung technisch und sachlich Schwierigkeiten bereiten müsste[34]."

31 Vgl. dazu Expertenkommission, *Gutachten* über steuerrechtliche Fragen beim *Zusammenschluß von Unternehmungen,* Zürich 1970, S. 74 und S. 82
32 Im Rahmen des handelsrechtlich Zulässigen.
33 Känzig, E., Stille Reserven, a.a.O., S. 16
34 Tobler, W., a.a.O., S. 40

C. Die ertragsteuerliche Behandlung des Goodwill

1. Begriff und Wesen des Goodwill

Im Zeitpunkt der Gründung einer neuen Unternehmung wird in der Regel ihr Gesamtwert gleich dem Substanzwert[35] sein. Sobald die Unternehmung aber mit einem höheren Gewinn arbeitet, als bei einer anderweitigen Anlage des investierten Kapitals zum landesüblichen Zins zu erwarten gewesen wäre, werden die Geschäftsteilhaber nicht mehr bereit sein, die Unternehmung zum Substanzwert zu veräußern. Es wird von diesen ein "Mehrwert" verlangt werden, der sich rechnerisch als Differenz zwischen dem Gesamtwert und dem Substanzwert ergibt. Dieser Mehrwert, der in seiner Höhe von der Methode zur Ermittlung des Gesamtwertes[36], in der Regel vom Ertragswert[37] und der Bewertung der Substanz, abhängt, hat seinen Ursprung in zusätzlichen Ertragsfaktoren, die bewirken, daß der Ertrag und damit der tatsächliche Ertragswert höher ist, als auf Grund der landesüblichen Verzinsung des Substanzwertes zu erwarten gewesen wäre. Das Vorhandensein eines solchen Mehrwertes wird in der Literatur als Goodwill, häufig auch als Geschäfts- oder Firmenwert, Façonwert, Geschäftsmehrwert, Betriebsmehrwert, Ertragsmehrwert, Kapitalisierungsmehrwert u.a.m. bezeichnet. Die Ursachen für die Erhöhung des Gesamtwertes der Unternehmung über den Substanzwert hinaus und damit für den Goodwill sind vielfältig. Die ihn bestimmenden Ertragsaussichten, wie guter Ruf der Unternehmung, günstige Lage, treuer Kundenstamm, leistungsfähige Organisation, tüchtige Mitarbeiter usw., lassen sich nach den Kategorien Raum, Zeit, Person und Sache wie folgt ordnen[38]:

- Raumbedingte Faktoren, wie Standort und Größe der Unternehmung;
- zeitbedingte Faktoren, wie Alter und Gründungszeitpunkt des Unternehmens;
- persönliche Faktoren, wie Tüchtigkeit, Fleiß und Wirtschaftsmoral des Unternehmers und seiner Mitarbeiter (Angestellten und Arbeiter);

35 Der Substanzwert, häufig auch Reproduktionswert oder Sachwert genannt, entspricht nicht den Buchwerten, sondern der Summe der Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter. Für die Substanzwertermittlung sind also sämtliche stille Reserven aufzulösen.

36 Zur Problematik der Ermittlung des Gesamtwertes einer Unternehmung siehe – Viel, J., Bredt, O., Renard, M., Die Bewertung von Unternehmungen und Unternehmungsanteilen, 2. Aufl., Zürich 1967

37 $$\text{Ertragswert} = \frac{\text{Periodenertrag} \times 100}{\text{Zinsfuß}}$$

38 Vgl. Münstermann, H., Firmenwert, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Bd. II, Stuttgart 1958, Sp. 1954

– sachliche Faktoren, wie Rechtsform des Unternehmens, Organisation, Art und Güte seiner Leistungen, Produktionsmethoden und Produktionsgeheimnisse;

Der Goodwill umfaßt aber nur jene Kategorie von immateriellen Werten, die im Gegensatz zu den verkehrsfähigen immateriellen Gütern, wie Patenten, Lizenzen, Markenrechte, Konzessionen u.a.m., keine selbständigen Gegenstände des Rechtsverkehrs sein können. Denn "Goodwill" ist nicht etwa die Summe der immateriellen Wirtschaftsgüter einer Unternehmung, sondern der Ausdruck für die Gewinnchancen eines Unternehmens, soweit sie nicht in der Summe der einzelnen Wirtschaftsgüter verkörpert sind. Der Goodwill ist mit der Unternehmung als funktionales Ganzes oder – besser gesagt – mit dem Namen der Gesellschaft, der Firma, unter der sich die Leistungserstellung und Leistungsverwertung vollzieht, untrennbar verbunden, so daß er weder isoliert übertragen noch für sich allein anderweitig verwendet werden kann. Wird beispielsweise die Unternehmung liquidiert, so verschwindet er, ohne daß für ihn ein Entgelt erzielt werden könnte. Durch die Geschäftsaufgabe repräsentieren die den Goodwill bestimmenden Faktoren, wie Firmenname, gute Organisation, Kundschaft usw., keinen Gegenwert mehr und werden damit wertlos. Andererseits wird aber bei einer Veräußerung der ganzen Unternehmung der Goodwill mit verkauft, da im Gesamtkaufpreis in der Regel ein Entgelt für die genannten zusätzlichen Ertragsfaktoren enthalten sein wird.

Beim Goodwill handelt es sich um ein komplexes und schwer zu fassendes Phänomen, dessen steuerliche Behandlung auf Grund der mit ihm zusammenhängenden Imponderabilien Schwierigkeiten bereitet. Für seine Erfassung in der Steuerbilanz ist die Art und Weise der Entstehung des Goodwill von großer Bedeutung. Man unterscheidet im allgemeinen zwischen einem originären und einem derivativen Goodwill.

2. Die Entstehung des Goodwill

a) Der originäre Goodwill

Der originäre Goodwill wird in der Unternehmung selbst geschaffen, er ist gewissermaßen "selbsterarbeitet". Seine Entstehung erfolgt in der Unternehmung, wo er sich üblicherweise während deren Lebenslauf organisch wachsend nach und nach bildet. Die "Herstellung" des Goodwill beruht auf unzähligen, zumeist nicht genau feststellbaren Umständen. Zwar besteht ein bestimmter Zusammenhang zwischen gewissen Betriebsausgaben (z.B. Werbungs- und Organisationskosten) und dem Goodwill, jedoch sind diese Betriebsausgaben, obgleich sie im Rahmen der Gesamtaufwendungen der

Unternehmung zur Entstehung und Erhöhung eines Goodwillwertes beitragen, in der Regel nicht als Aufwendungen auf den Goodwill hin zu determinieren. Der Goodwill stellt als jener Unterschiedsbetrag, um den der Wert des lebenden Unternehmens als funktionales Ganzes den Substanzwert der einzelnen Aktiven übersteigt, zweifelsohne einen – immateriellen – Vermögenswert dar. Um dem Grundsatz der Bilanzwahrheit[39] Genüge zu tun, müßte er an sich aktiviert werden. Die Rechts- und Wirtschaftspraxis[40] lehnt aber die Aktivierung des originären Goodwill einhellig ab. Diese Ansicht wird zumeist damit begründet, daß dem originären Goodwill gemäß OR 665, Abs. 2[41] nicht die Eigenschaft eines "wirklichen Vermögenswertes" zukomme, da er weder selbständig bewertungsfähig noch selbständig übertragbar sei.

Im Gegensatz zu anderen immateriellen Gütern, die Gegenstand des Rechtsverkehrs sein können, beruht der originäre Goodwill auf der Summe von im einzelnen nicht meßbaren Imponderabilien, weshalb schon seine ziffernmäßige Bestimmung oft nicht geringe Schwierigkeiten bereitet[42]. Auch nach den neuesten Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre kann der Wert des Goodwill nur sehr vage geschätzt werden. "Sowohl eine exakte quantitative wie auch eine qualitative Bestimmung dieser Werte muß fast immer scheitern[43]." Damit entzieht sich der originäre Goodwill auch jeder objektiven Nachprüfbarkeit, sei es durch die Gläubiger und die Steuerbehörde, sei es durch die Gesellschafter selbst. "Man kann nur sagen, daß die Unternehmung ohne den Goodwill weniger wert wäre[44]." Wegen seiner Unsicherheit und Unbestimmbarkeit ist der originäre Goodwill ein Vermögenswert, der – falls er in die Bilanz eingestellt würde – den handelsrechtlichen Prinzipien der Vorsicht und des Gläubigerschutzes nicht entspräche. Aus diesen Überlegungen heraus gilt der Goodwill als ein nicht bilanzfähiger Vermögenswert. Seine Aktivierung würde den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widersprechen. Entsprechend dem Grundsatz der Maßgeblich-

39 Der Grundsatz der Bilanzwahrheit besagt unter anderem, daß die Bilanz vollständig sein muß, d.h. es dürfen insbesondere keine Aktiv- oder Passivposten fingiert oder weggelassen werden.

40 Vgl. Känzig, E., Kommentar, a.a.O., Art. 49, N 75

41 Auch OR 665, Abs. 2 gilt, wie der bereits erwähnte OR 665, Abs. 1 nach unserem Dafürhalten als Auslegungsregel für den recht ungenau gehaltenen OR 960, Abs. 2, so daß diese Bestimmungen des Aktiengesetzes für die Bilanzierung aller Rechtsformen verbindlich sind.

42 Vgl. BFH-Urteil vom 18.1.1967, BStBl 1967, S. 334

43 Graf, K., Der Goodwill im Steuerrecht Deutschlands und der Schweiz in betriebswirtschaftlicher Sicht, Diss. Bern 1965, S. 10

44 Walther, A., Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 2. Bd., Die Unternehmung, Zürich 1953, S. 105

keit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz besteht demnach auch steuerlich weder ein Aktivierungsrecht noch eine Aktivierungspflicht für den originären Goodwill. Die steuerliche Erfassung des originären Goodwill als Vermögenszugang (Ertrag) ist somit im Zeitpunkt seiner Entstehung ausgeschlossen[45].

b) Der derivative Goodwill

Im Gegensatz zum selbsterarbeiteten, originären Goodwill handelt es sich beim derivativen Goodwill um einen fremden, nicht selbstgeschaffenen Vermögenswert, der von einem Dritten gegen Entgelt, d.h. käuflich erworben wurde. Der Käufer, der eine fremde Unternehmung als Einheit erwirbt, bezahlt in der Erwerbssumme insoweit ein Entgelt für den Goodwill, als der Kaufbetrag höher ist, als auf Grund des Substanzwertes der zu dem Unternehmen gehörenden Wirtschaftsgüter zu erwarten gewesen wäre. Obgleich es sich beim derivativen Goodwill ebenfalls wie beim originären Goodwill um einen nicht selbständigen, von der Unternehmung als Ganzes nicht zu trennenden immateriellen Vermögenswert handelt, ist seine Aktivierung nach allgemeiner Auffassung[46] aus verschiedenen Gründen zulässig.

Da der Erwerber der Unternehmung die übernommenen Wirtschaftsgüter in seiner eigenen Eröffnungsbilanz nicht überbewerten darf, andererseits aber den aufgewandten Kaufpreis passivieren muß, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Erwerbspreis und den zusammengerechneten, um die Passiven verminderten Verkehrswerten in die Bilanz aufzunehmen, um so eine Unterbilanz zu vermeiden. Vor allem stellen aber für den Erwerber die im Kaufpreis enthaltenen Ausgaben für den Goodwill echte Anschaffungskosten dar. Es kann angenommen werden, daß mit dem Goodwill ein wirklicher Vermögenswert "angeschafft" wurde, der einen über die Dauer der Geschäftsperiode hinausgehenden Wert besitzt. In der Aktivierung des derivativen Goodwill kann deshalb auch kein Verstoß gegen das handelsrechtliche Prinzip der Vorsicht und gegen das Interesse des Gläubigerschutzes gesehen werden. Besonders die Steuerpraxis, die im derivativen Goodwill einen über mehrere Jahre nutzbaren Vermögenswert sieht, lehnt eine sofortige Verrechnung des für ihn verausgabten Betrages als Aufwand ab und verlangt beim Erwerber seine Aktivierung im Anschaffungszeitpunkt. Der allgemeine Grundsatz der Nichtaktivierung des Goodwill wird also dann durchbrochen, wenn ein fremdes Unternehmen ganz oder zu einem sehr wesentlichen Teil erworben

45 Daraus wird ersichtlich, daß der originäre Goodwill nur einen Anwendungsfall stiller Reserven darstellt. Die stille Reserve besteht bei ihm in der Differenz zwischen dem "Bilanzansatz" Null und seinem höheren wirklichen Wert.

46 Vgl. Känzig, E., Kommentar, a.a.O., Art. 49, N 75

wird und im Kaufpreis ein Entgelt für den vom Verkäufer geschaffenen Goodwill enthalten ist. Beim derivativen Goodwill handelt es sich also – im Gegensatz zum originären Goodwill – um einen bilanzfähigen und damit aktivierungsfähigen Vermögenswert.

3. Die Goodwillrealisierung

Wie wir gesehen haben, verkörpert der originäre Goodwill zusätzliche Ertragsfaktoren, die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht aktiviert und damit ertragsteuerlich noch nicht ausgewiesen wurden. Für die Beantwortung der Frage, wann der Goodwill als Bestandteil des Periodenertrages der Unternehmung steuerlich zu erfassen und damit der Besteuerung zu unterwerfen ist, hat die Steuerpraxis den Begriff der Goodwillrealisierung entwickelt. Als Anknüpfungspunkt gilt – wie bei den stillen Reserven – eine sogenannte Realisationshandlung, die nach allgemeiner Auffassung dann gegeben ist, wenn:

- das Geschäft, in dem ein Goodwill vorhanden ist (ganz oder zu einem sehr wesentlichen Teil), aus der Verfügungsgewalt des Unternehmers ausscheidet und
- der Unternehmer einen Anspruch auf eine Gegenleistung (Entgelt) hat.

Generell kann also gesagt werden, daß der Tatbestand der Goodwillrealisierung auf die entgeltliche Veräußerung einer Unternehmung durch den Geschäftsinhaber selbst oder durch die Teilhaber einer Personengesellschaft beschränkt ist. Im Kaufpreis ist dann ein Gegenwert für den Goodwill enthalten, wenn – wie bereits dargelegt – das Entgelt höher ist, als es dem Substanzwert entsprechen würde. Durch die Eigentumsübertragung wird der in der Unternehmung gewachsene und wertmäßig noch nicht bestimmbare originäre Goodwill plötzlich sichtbar. Der Veräußerer erzielt im Entgelt für den Goodwill einen Vermögenszugang, der sich in den früheren Perioden gebildet hat und nun in Erscheinung tritt. Der aus der Veräußerung des Goodwill resultierende Erlös unterliegt der Besteuerung, da der Goodwill als Vermögenszugang anzusehen ist, der in der Unternehmung nach und nach gebildet, aber erst beim Verkauf der Unternehmung realisiert wird. Die Steuerbehörde verlangt daher vom Veräußerer, daß der Goodwill in der steuerlichen Schlußbilanz aktiviert und damit als Ertrag ausgewiesen wird. Da der Goodwill für den Käufer der ganzen Unternehmung einen entgeltlichen Erwerb eines fremden, nicht selbstgeschaffenen Wirtschaftsgutes bedeutet, kann auch gesagt werden, daß steuerlich dann abgerechnet werden muß, wenn aus dem originären ein derivativer Goodwill geworden ist.

II. Die Verkehrsteuern

Den Verkehrsteuern ist gemeinsam, daß sie an bestimmte Vorgänge des wirtschaftlichen Verkehrs, d.h. exakter, an die dafür notwendigen Rechtsgeschäfte anknüpfen. Steurrechtlich zählen die Verkehrsteuern zu den sogenannten Objektsteuern, da sie weder Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen nehmen noch beachten, ob der Abgabepflichtige mit dem Rechtsgeschäft tatsächlich erreicht hat, was er beabsichtigte. Als Steuersubjekte gelten sowohl natürliche und juristische Personen als auch Personengesellschaften. Die letzteren erlangen im Hinblick auf ihre relative Rechtsfähigkeit die Steuerfähigkeit, die jeweils in den entsprechenden Einzelsteuergesetzen festgelegt ist.

Im Hinblick auf die Aufgabenstellung dieser Arbeit seien diejenigen Verkehrsteuern, die für uns von besonderem Interesse sind, nämlich die Warenumsatzsteuer, die Handänderungsabgabe und die Emissionsabgabe im folgenden kurz charakterisiert.

A. Die Warenumsatzsteuer

Die Eidgenössische Warenumsatzsteuer[47] ist eine Bundessteuer auf den Warenumsatz. Ihr unterliegen alle Warenlieferungen im Inland, der Eigenverbrauch sowie der Bezug von Erzeugnissen der inländischen Urproduktion. Die schweizerische Warenumsatzsteuer ist als "Einphasensteuer" ausgestaltet, d.h. auf dem Wege vom Hersteller zum Konsumenten wird die Ware nur einmal steuerlich erfaßt. Wirtschaftlich betrachtet ist die Umsatzsteuer eine Verbrauchssteuer, da sie im Preis der Warenlieferung enthalten sein soll und so auf den (Letzt-)Verbraucher überwälzt werden kann.

Nach Art. 8, Abs. 1, lit. a WUStB ist steuerpflichtig, wer als Grossist im Inland Waren liefert oder im Eigenverbrauch verwendet. Die Umschreibung des Grossistenbegriffes ist nach steuerrechtlichen und nicht nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgestaltet. Zum Kreis der möglichen Wirtschaftssubjekte, denen die Grossisteneigenschaft zukommen kann, gehören die natürlichen Personen als Inhaber von Einzelunternehmen, die Handelsgesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit, aber mit beschränkter Rechtsfähigkeit (Personengesellschaften) sowie die juristischen Personen.

47 Eidgenössische Warenumsatzsteuer (WUSt); Bundesratsbeschluß über die Eidg. Warenumsatzsteuer (WUStB) vom 29. Juli 1941 mit verschiedenen späteren Ergänzungen und Abänderungen. Siehe dazu auch den ausführlichen Kommentar von – Wellauer, W., Die Eidgnössische Warenumsatzsteuer, Basel 1959

Diese Wirtschaftssubjekte sind Grossisten im Sinne des Steuerrechts und dementsprechend steuerpflichtig, falls sie jährlich im Inland für mehr als Fr. 35 000.– Waren an Nichtgrossisten liefern oder im Eigenverbrauch verwenden. Händler allerdings nur dann, wenn von diesem Umsatz mehr als die Hälfte auf Engroslieferungen entfällt. Da nur die Lieferungen von Grossisten an Nichtgrossisten umsatzsteuerpflichtig sind, haben sich die Grossisten bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung anzumelden. Sie werden dort unter einer Nummer (Grossistennummer) in ein Register eingetragen. Auch wer nicht von Gesetzes wegen Grossist ist, kann sich freiwillig in dieses Grossistenregister eintragen lassen, wenn beachtenswerte Gründe vorliegen. Von der Umsatzsteuer werden alle "Waren" erfaßt, die als körperliche, bewegliche Sachen (oder als Energie) Gegenstand eines Leistungsaustausches sein können[48]. Auf den Gebrauchszustand der Sache kommt es dabei nicht an. Grundstücke und reine Dienstleistungen fallen dagegen nicht unter diese Steuer. Außerdem unterliegen alle beweglichen Vermögenswerte, die nicht Waren sind, insbesondere Rechte, wie Forderungen, Patente, Marken, Goodwill etc., nicht der Warenumsatzsteuer. Gemäß Art. 13, Abs. 1 WUSt wird nicht nur eine Lieferung im Inlande, sondern auch der Eigenverbrauch des Grossisten besteuert. Eigenverbrauch liegt vor, wenn ein Grossist noch nicht mit der Steuer belastete Waren anders verwendet als für den Wiederverkauf oder als Werkstoff für die gewerbsmäßige Herstellung von Waren oder Bauwerken (Art. 16 WUStB). Dies gilt insbesondere dann, wenn die Ware zu betriebsfremden Zwecken verwendet wird, d.h. in der Regel, wenn sie in das Privatvermögen überführt (Entnahme) und verbraucht wird. Diese Regelung hat den Sinn, daß keine Ware konsumiert werden soll, ohne daß sie steuerlich erfaßt wurde. Als Steuerbemessungsgrundlage für die Warenumsatzsteuer gilt der Wert der Gegenleistung, die der Grossist für die Lieferung erhält. Dieses steuerbare Entgelt muß aber nicht immer in Geld, sondern kann auch in einer sonstigen Leistung, z.B. in der Hingabe einer Ware, eines Wertpapiers, in der Abtretung einer Forderung etc., bestehen. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, so ist ihr Wert durch Schätzung zu ermitteln. Beim Eigenverbrauch ist die steuerfrei bezogene Ware zu jenem Wert zu versteuern, die einem mutmaßlichen Käufer voraussichtlich berechnet worden wäre (Verkaufspreis für Detaillieferungen). Abschließend sei noch darauf hingewiesen, daß nicht nur alle Lieferungen, die als Ausfluß der gewerblichen Betätigung im Rahmen des Geschäftszweckes erfolgen, sondern auch jene im Liquidationsverfahren der Besteuerung (Art. 13, Abs. 2 WUStB) unterliegen.

48 Waren des täglichen Bedarfs, nämlich: Gas, Wasser, Elektrizität, Brennstoffe, Waschmittel, Medikamente etc. sind zwar der Steuer unterstellt, aber gemäß Freiliste steuerbefreit.

B. Die Handänderungsabgabe

In allen Kantonen wird vom Staat und/oder von den Gemeinden für die Übertragung des Eigentums an Grundstücken eine Steuer, in der Regel Handänderungsabgabe genannt, erhoben. Gegenstand der Handänderungsabgabe[49] ist, soweit nicht ausdrücklich gesetzliche Ausnahmen bestehen, grundsätzlich jede Grundstücksübertragung. Damit eine doppelte Besteuerung der Übertragung von Grund und Boden durch Bund und Kantone/Gemeinden ausgeschlossen ist, sind – wie bereits bei der Behandlung der Warenumsatzsteuer ausgeführt wurde – die Umsätze von Grundstücken von der Warenumsatzsteuer befreit. Die Handänderungsabgabe zählt als Rechtsverkehrsteuer zu den sogenannten Objektsteuern, da sie keine Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nimmt.

Der bernische Gesetzgeber umschreibt das Objekt der Handänderungsabgabe in Art. 5 GHaPf wie folgt:

"1 Handänderungen von Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind:
a) jeder zivilrechtliche Eigentumsübergang, insbesondere auch die Änderung im Personenbestand von Gemeinschaften zu gesamter Hand und der Eigentumsübergang an Bauwerken;
b) die Errichtung von selbständigen und dauernden Rechten;
c) die Überlassung neuen Landes, die Ersitzung und Aneignung.
2 Dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang werden gleichgestellt:
a) die Abtretung der Rechte aus Vorverträgen und Kaufverträgen;
b) die Übertragung von Kaufsrechten;
c) der Erwerb von Anteilsrechten an einer Immobiliengesellschaft, sobald der Erwerber die Mehrheitsbeteiligung erreicht.
3 Eine Abgabepflicht besteht auch dann, wenn ein nach den Bestimmungen dieses Gesetzes abgabepflichtiges Rechtsgeschäft durch eine andere Form der Eigentumsübertragung verdeckt wird."

Aus dem Gesetzeswortlaut geht hervor, daß in den Begriff der Handänderung Tatbestände einbezogen werden, die nach zivilrechtlicher Auffassung an sich nicht dazu gehören. Abgabepflichtig sind nämlich nicht nur Grundstücksübertragungen, die einen Wechsel des Rechtsträgers verbunden mit einem Grundbucheintrag beinhalten (Veräußerung, Tausch, Schenkung und Erbgang), sondern auch andere Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt über das Grundstück tatsächlich und wirtschaftlich wie Handände-

49 Wir beschränken uns auf die bernische Handänderungsabgabe. Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben vom 15. November 1970 (GHaPf).

rungen von Grundeigentum wirken. Es sind dies vor allem Änderungen im Personenbestand von Gemeinschaften zu gesamter Hand (z.B. die Veräußerung eines Geschäftsanteils durch Teilhaber einer Personengesellschaft) sowie der Erwerb von Anteilsrechten an einer Immobiliengesellschaft, sobald der Erwerber die Mehrheitsbeteiligung erreicht. Noch weiter geht die in Art. 5 Abs. 3 GHaPf enthaltene "Generalklausel", die auch die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht einer zivil- und grundbuchrechtlichen Handänderung gleichsetzt und der Steuer unterwirft[50].

Bemessungsgrundlage der Handänderungsabgabe ist grundsätzlich die Gegenleistung für den Grundstückserwerb. Ist keine Gegenleistung vereinbart oder ist der amtliche Wert höher als die Gegenleistung, so gilt der amtliche Wert. Fehlt sowohl eine bestimmte oder sofort bestimmbare Gegenleistung als auch eine amtliche Bewertung, so setzt der Grundbuchverwalter die Abgabe nach Ermessen fest (Art. 7, Abs. 6 GHaPf). Die Abgaben werden vom Grundbuchamt veranlagt. Für geschuldete Abgaben besteht ein gesetzliches Pfandrecht, das allen privatrechtlichen Belastungen vorgeht (Art. 22, Abs. 2 GHaPf).

C. Die Emissionsabgabe

Die Emissionsabgabe[51] trifft als Rechtsverkehrsteuer unter anderem jede Beschaffung von Eigenkapital durch inländische Unternehmen in der Rechtsform von juristischen Personen. Steuerobjekt ist diesbezüglich die Ausgabe von Mitgliedschafts- bzw. Beteiligungsanteilen. Der Besteuerung unterliegt also in bezug auf Handelsgesellschaften die Entstehung von Rechten, wie sie durch Aktien (von AG und Kommandit-AG), Stammanteilen von GmbH und Genußscheinen (incl. Partizipationsscheine) verkörpert werden. Vom Emissionsstempel generell nicht betroffen ist die Eigenkapitalbeschaffung von Personengesellschaften, und zwar auch nicht, wie dies früher der Fall war, bei der "Begründung, Erhöhung oder Übertragung von Kommanditbeteiligungen"[52]. Die Abgabe auf die Eigenkapitalbeschaffung von Kapital-

50 Vgl. dazu Blumenstein, I., Zum Problem des Steuerobjektes der Handänderungssteuern, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 30, S. 211/212. Blumenstein kommentiert hier zwar das alte bernische Recht der Handänderung, die obengenannte "Generalklausel" ist aber auch (verkürzt) in dem neuen Gesetz enthalten. Zweck dieser Bestimmung ist es, die Steuerumgehung vorzubehalten.

51 Bundesgesetz vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgabe mit späteren Ergänzungen und Änderungen (StG).

52 Siehe Bundesbeschluß vom 22. Dezember 1938 über die Durchführung der Übergangsordnung des Finanzhaushaltes (Finanzordnung 1939–1941), Art. 37. Diese Regelung wurde durch das Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VSt), Art. 72, Abs. 1, lit. c aufgehoben.

gesellschaften berechnet sich auf dem sogenannten Übernahme- oder Emissionspreis, mindestens jedoch auf dem Nominalwert. Werden Kapitalanteilsrechte gegen Sacheinlagen ausgegeben, so ist der wirkliche Wert (Verkehrswert)[53] der Apports maßgebend. Steuerschuldner, d.h. abgabepflichtig, ist die Kapitalgesellschaft, die die Aktien und übrigen Urkunden ausgibt. Die von ihr bezahlten, nicht überwälzten Steuerbeträge stellen für sie (ertragssteuermindernde) Gewinnungskosten dar. Die Gesellschaft hat im Wege der Selbstveranlagung die Emissionsabgabe zu deklarieren. Im Handelsregister wird die betreffende Eintragung so lange nicht veröffentlicht, bis die Eidgenössische Steuerverwaltung den Eingang der entsprechenden Stempelsteuerdeklaration bestätigt hat.

III. Die steuerrechtliche Problemstellung bei der Änderung der Rechtsform (Umwandlung)

Die Änderung der Rechtsform weist in ertrag- und verkehrsteuerlicher Hinsicht verschiedene Probleme auf, von denen einige hier kurz angedeutet werden sollen.

Hervorstechendes Merkmal jeder Umwandlung ist die Tatsache, daß die bisherige Rechtsform der weiterhin bestehenden Unternehmung untergeht. Nach Art. 43, Abs. 1 WStB schulden natürliche Personen bei Aufhören der Steuerpflicht sowie bei Vornahme einer Zwischenveranlagung (Art. 96 WStB) eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertmehrungen im Sinne von Art. 21, Abs. 1, lit. d und lit. f WStB. Nach Art. 21, Abs. 1, lit. d WStB fallen insbesondere in die Steuerberechnung: "Kapitalgewinne, die im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens bei der Veräußerung oder Verwertung von Vermögensstücken erzielt werden, wie Liegenschaftsgewinne, Mehrerlös aus Wertschriften, Liquidationsgewinne bei Aufgabe oder Veräußerung des Unternehmens usw." Auf der anderen Seite haben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die vor oder während der Veranlagungsperiode in Liquidation treten, gemäß Art. 53 WStB bei Aufhören der Steuerpflicht eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und in der Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertmehrungen wie die natürlichen Personen (Art. 43 WStB) zu entrichten.

Die Liquidationsgewinne als besondere Kategorie der geschäftlichen Kapitalgewinne zufolge der Auflösung oder Veräußerung eines Unter-

53 Vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 21, S. 332ff. und Bd. 27, S. 64ff.

nehmens[54] haben ihren Entstehungsgrund im Vorhandensein von stillen Reserven und des Goodwill. Der Liquidationsgewinn ergibt sich bei der Auflösung der Unternehmung als positive Differenz zwischen dem Überschuß der steuerlich maßgebenden Buchwerte aller Aktiven über diejenigen der Passiven vor Beginn der Liquidation und dem Aktivüberschuß nach der Liquidation[55]. Dementsprechend betrachtet die Steuerpraxis bei einer Veräußerung eines Unternehmens oder eines Anteils daran den dabei erzielten Überschuß des Kaufpreises über das Kapitalkonto als Liquidationsgewinn und unterwirft den entsprechenden Betrag der Besteuerung. Da das Handelsrecht für fast alle Umwandlungsvarianten eine Liquidation vorschreibt, erscheinen die notwendigen Voraussetzungen für die Besteuerung eines allfälligen Liquidationsgewinnes gegeben. Nun geht es aber dem Steuerrecht an sich nicht um eine Besteuerung der Liquidation schlechthin, sondern um die Erfassung der möglicherweise im Zuge der Liquidation frei werdenden Ertragskomponenten, die bisher in Form von stillen Reserven und des Goodwill nicht in Erscheinung traten und damit auch noch nicht besteuert werden konnten. Das ertragsteuerliche Problem verdichtet sich damit in Zusammenhang mit dem Rechtsformwechsel auf die Untersuchung der folgenden drei Thesen[56]:

- Jede Umwandlung ist steuerrechtlich eine Liquidation ohne Rücksicht darauf, ob handelsrechtlich ein Liquidationsverfahren durchgeführt werden muß oder nicht.
- Jede Umwandlung ist steuerrechtlich keine Liquidation ohne Rücksicht darauf, ob handelsrechtlich ein Liquidationsverfahren durchgeführt werden muß oder nicht.
- Die Umwandlung ist nur dann steuerrechtlich keine Liquidation, wenn auch handelsrechtlich keine Liquidation vorgeschrieben ist.

Auch für die Verkehrsteuern ist gleichermaßen die Frage von Bedeutung, wie die Änderung der Rechtsform steuerlich zu beurteilen ist. Die Verkehrsteuern knüpfen in der Regel an bestimmte rechtliche Vorgänge an und bedienen sich dabei meist anderweitig vorgebildeter, in der Mehrzahl zivil- und handelsrechtlicher Begriffe. So muß üblicherweise bei der Überführung des Betriebes von einer Rechtsform in eine andere eine Reihe von rechtlichen Zwischenstufen durchlaufen werden, an die das Steuergesetz die Besteuerung anknüpft, ohne daß näher geprüft wird, ob die wirtschaftlichen Grundlagen zur Erhebung einer Steuer gegeben sind oder nicht. Besonders bei denjenigen

54 Vgl. Gygax, E., Steuerleitfaden, Zürich 1959, S. 180
55 Vgl. BGE 70 I 186
56 Vgl. Känzig, E., Sonderbilanzen, Vorlesung, a.a.O.

Umwandlungen, die handelsrechtlich die Durchführung eines Liquidationsverfahrens mit Einzelrechtsnachfolge erfordern, werden auf dem Weg von der bisherigen zur neuen Rechtsform Rechtsinstitute zwischengeschaltet, die Anlaß zur Auslösung der entsprechenden Steuerpflicht unter Außerachtlassung der wirtschaftlichen Bedeutung des Tatbestandes sein können.

Auf einen kurzen Nenner gebracht, besteht steuerlich – sowohl ertragsteuerlich als auch verkehrsteuerlich – die Umwandlungsproblematik somit in der Frage, ob die Änderung der Rechtsform im Rahmen der bestehenden Gesetzgebung einen steuerauslösenden Tatbestand darstellt, oder ob dieser Vorgang keine steuerlichen Belastungen zur Folge hat, d.h. also "steuerneutral", abgewickelt werden kann.

4. Kapitel:
DIE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHEN GRUNDLAGEN

I. Die Bedeutung der Rechtsform für die Unternehmung

Die unternehmerische Idee bedarf zu ihrer Realisierung einer planvoll organisierten Wirtschaftseinheit, in der sich die Kombination von Produktionsfaktoren (Arbeitskraft, Betriebsmittel und Werkstoffe) mit dem Ziel vollzieht, Sachgüter zu produzieren und Dienstleistungen bereitzustellen[1]. Aufgabe der Geschäfts- und Betriebsleitung ist es, diese Faktorkombination rational, d.h. nach dem "ökonomischen Prinzip" zu gestalten, um einen optimalen Erfolg zu erreichen. In unserer marktwirtschaftlich orientierten Wirtschaftsordnung findet dieses Prinzip seinen Ausdruck in dem Streben nach dem größtmöglichen Gewinn (Gewinnmaximierung), der als absolute Erfolgszahl in der Differenzgröße Gewinn = Ertrag-Aufwand zum Ausdruck kommt. Diese Grundformel des Erfolges zeigt, daß der Gewinn der Unternehmung ceteris paribus um so größer wird, je geringer der Aufwand ist. Es gilt daher für den dispositiven Faktor nicht nur den Prozeß der Leistungserstellung und -verwertung (Beschaffung, Produktion, Absatz) möglichst günstig zu gestalten, sondern er muß auch dafür besorgt sein, für die Aktivitäten der Unternehmung einen passenden Rahmen zu finden, weil der Betrieb nicht für sich allein bestehen kann, sondern stets mit anderen Wirtschaftssubjekten (Unternehmungen, Haushalte, Staat) über den Beschaffungs- und Absatzmarkt verbunden ist. Da die aus dieser Verbindung resultierenden wirtschaftlichen Beziehungen sich innerhalb bestimmter rechtlicher Normen vollziehen müssen, bedarf die Unternehmung einer bestimmten Rechtsform, in der sie als Firma in Erscheinung tritt[2]. Der Gesetzgeber hat deshalb verschiedene Rechtsformen[3] vorgesehen, in denen sich nachhaltige wirtschaftliche Betätigung rechtlich konkretisieren kann. Die einzelnen Rechtsformen eines Unternehmens unterscheiden sich durch die unterschiedliche Ausgestaltung der folgenden 4 Hauptmerkmale, nämlich[4]:

- nach Art und Form der Eigenkapital-Aufbringung
- nach Art und Umfang der Haftung
- nach Art und Ausmaß der Gewinnbeteiligung
- nach Art und Weise der betrieblichen Willensbildung

1 Vgl. Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. II, 1. Halbb., a.a.O., S. 3
2 Vgl. Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. II, 1. Halbb., a.a.O., S. 3
3 Das schweizerische Handelsrecht gestattet nur den Eintrag solcher Unternehmen ins Handelsregister, die einer im Gesetz normierten Form entsprechen. Vgl. vorne, 2. Kapitel, Ziffer I
4 Vgl. Beckmann, L., Pausenberger, E., a.a.O., S. 16/17 und S. 35/36

Dieser Merkmalkatalog zeigt, daß durch die Rechtsform der Organismus "Unternehmung" entscheidend geprägt wird. Obgleich das Gesellschaftsrecht weitgehend dispositives Recht ist und deshalb für Gesetzesanwendung (im Gesellschaftsvertrag oder den Statuten) einen recht weiten Spielraum offenläßt, innerhalb welchem eine den unterschiedlichsten wirtschaftlichen Bedürfnissen gerecht werdende Regelung getroffen werden kann, gibt es doch zahlreiche Rechtsnormen, die unabdingbar sind. Eben diese Vorschriften sind es aber, die die rechtlichen und organisatorischen Grundlagen der Unternehmung bestimmen und damit wichtige Strukturelemente der Betriebswirtschaft festlegen.

Die durch die Rechtsform vorgegebene Grundstruktur der Unternehmung beeinflußt gleichzeitig auch den ökonomischen "Datenkranz" der Betriebswirtschaft, da sie einen entscheidenden Einfluß auf die Größen "Ertrag und Aufwand" und damit auf den Unternehmenserfolg ausübt. Je nachdem wie die wirtschaftlichen Bedürfnisse im einzelnen gelagert sind, wird nämlich die eine Rechtsform besser, eine andere weniger geeignet sein, um die langfristigen Unternehmensziele zu erreichen. Damit kommt der Rechtsform ein maßgeblicher Einfluß auf die Unternehmungsrentabilität[5] zu. Dem rational handelnden Unternehmer stellt sich deshalb die Aufgabe, eine den wirtschaftlichen Bedürfnissen des Betriebes passende Rechtsform zu finden, die geeignet ist, zur Verwirklichung der Unternehmensziele bestmöglich beizutragen.

Bei der Wahl der betriebswirtschaftlich zweckmäßigsten Rechtsform hat jedoch auch die Besteuerung einen mitbestimmenden Einfluß, weil verschiedene Steuern an die Rechtsform der Unternehmung anknüpfen. Je nachdem, ob der Betrieb in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft geführt wird, bestehen Unterschiede in der steuerlichen Belastung[6]. Da die für die Unternehmung wohl bedeutendsten Steuern, die Ertragsteuern, betriebswirtschaftlich "Kostencharakter" haben, weil sie den erzielten Gewinn mindern, führen ungleiche steuerliche Belastungen der verschiedenen Rechtsformen zu unterschiedlichen Netto-Erträgen (nach Abzug der Ertrag- und Einkommensteuern) und damit auch zu unterschiedlichen Rentabilitätsgrößen. Die Bedeutung der steuerlichen Belastung der einzelnen Rechtsformen wächst demnach mit der zunehmenden Steuerlast der Betriebe bzw. mit den Veränderungen im Verhältnis der Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften, so daß die rein wirtschaftlichen

5 Die Rentabilität ist die Rendite des Unternehmungskapitals;

$$\text{Rentabilität} = \frac{\text{Gewinn} \times 100}{\text{Kapital}}$$

6 Vgl. vorne, 3. Kapitel, Ziffer I, lit. A

Überlegungen, die für die Wahl der Rechtsform maßgebend sein sollten, immer mehr von steuerlichen Erwägungen zurückgedrängt werden können.

Zusammenfassend kann also gesagt werden, daß durch die Rechtsform die rechtlichen und organisatorischen Grundlagen eines Unternehmens entscheidend geprägt werden. Diese bestimmt wichtigen Strukturelemente der Betriebswirtschaft, die direkt und – infolge der unterschiedlichen Ertragsbesteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften – auch indirekt die ökonomischen Basisdaten der Unternehmung maßgebend beeinflussen. Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus ist daher jede Rechtsform mit Vor- und Nachteilen behaftet, die sich letztlich in unterschiedlichen Rentabilitätsgrößen niederschlagen. Damit stellt die Rechtsform einen wesentlichen Rentabilitätsfaktor[7] der Unternehmung dar, der den Geschäftserfolg mittelbar oder unmittelbar stark zu beeinflussen vermag.

II. Die Bedeutung der stillen Reserven für die Unternehmung

Wie weiter oben ausgeführt wurde[8], stellen stille Reserven solche Teile des Eigenkapitals einer Unternehmung dar, die aus der Bilanz nicht erkennbar, aber doch vorhanden sind. Sie ergeben sich aus den Unterschieden zwischen Bilanzansatz und wirklichen Werten. Ihre Bildung und Auflösung beinhalten – soweit sie von übersetzten Abschreibungen und Rückstellungen herrühren – einen Verstoß gegen das Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung[9]. Die Bilanzen werden dadurch – absichtlich oder unabsichtlich – verfälscht. Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus weisen stille Reserven jedoch einige Vorteile auf, die die nachteiligen Auswirkungen auf die Aussagefähigkeit der Bilanz (Bilanzwahrheit) in den Hintergrund treten lassen.

Generell betrachtet sind stille – wie auch offene – Reserven Ausdruck des kaufmännischen Prinzips der Vorsicht. "Sie werden seit jeher aus dem Bestreben der Unternehmer gebildet, für schlechte Zeiten vorzusorgen und sowohl anderen wie sich selbst gegenüber eher zu arm als zu reich zu erscheinen, lieber zu wenig Gewinn auszuweisen und auszuschütten als zu viel[10]." Ihre primär betriebswirtschaftliche Aufgabe besteht darin, sich schützend vor das Haftungskapital der Unternehmung zu stellen, damit

7 Vgl. Findeisen, F., Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor, Berlin 1924
8 Vgl. vorne, 3. Kapitel, Ziffer I, lit. B
9 Reserven, die aus Wertzuwachs herrühren, berühren zwar die Gewinn- und Verlustrechnung, nicht aber die Betriebsrechnung.
10 Busse v. Colbe, W., Stille Rücklagen, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1958, Sp. 4733

Verluste durch die Realisierung[11] stiller Reserven und nicht durch eine Schmälerung des nominell gebundenen Eigenkapitals gedeckt werden können. Die Möglichkeit der Verlustdeckung durch Auflösung von stillen Reserven ist für die Geschäftsleitung deshalb recht vorteilhaft, weil einerseits der gesamte Gewinn und nicht nur der nach Abzug der Steuern verbleibende Teil zur Verlusttilgung zur Verfügung steht, andererseits dadurch vermieden wird, daß ein Verlust nach außen hin (Gesellschafter, Gläubiger) sichtbar wird. Durch die Auflösung stiller Reserven lassen sich Verluste zwar materiell nicht ersetzen, sondern nur ganz oder teilweise verschleiern, es können aber auf diese Weise die nachteiligen Auswirkungen, die durch den Ausweis eines Verlustes für den Betrieb entstehen, vermieden werden. Eng verbunden mit der Bedeutung der stillen Reserven zur Abdeckung von Verlusten ist ihre Fähigkeit, dem Gewinnausgleich zu dienen. Insbesondere bei Kapitalgesellschaften ist es üblich, den Gewinn durch die Bildung und Auflösung von stillen Reserven so zu manipulieren, daß in guten wie in schlechten Geschäftsjahren eine konstante Dividende ausgeschüttet werden kann.

Neben dem Verlust- und Gewinnausgleich dienen stille Reserven auch dazu, die Unternehmung aus eigenen Mitteln auszuweiten. Durch ihre Entstehung werden Gewinnanteile in der Unternehmung belassen, so daß sich Eigenkapital bildet, dessen Umfang aus der Bilanz (da mit den stillen Reserven identisch) nicht ersichtlich ist. Diese Art von Kapitalaufbringung (Finanzierung) wird als Selbstfinanzierung bezeichnet. Sie hat gegenüber der Fremdfinanzierung für die Betriebswirtschaft einige wesentliche Vorteile. Kann die Unternehmung beispielsweise ihren Kapitalbedarf durch Selbstfinanzierung decken, so wird sie von den Kapitalgebern weitgehend unabhängig, was für die Geschäftsleitung einen höheren Grad an Dispositionsfreiheit bedeuten kann. Hinzu kommt, daß das durch Selbstfinanzierung aufgebrachte Kapital in der Regel so lange zur Verfügung der Unternehmung steht, wie sie seines bedarf. Dies erhöht die finanzielle Stabilität und macht wiederum die Geschäftsleitung von den eventuell an sie herangetragenen Wünschen und Forderungen der Kapitalgeber unabhängiger. Auch wirkt sich die über die Bildung von stillen Reserven vollzogene Selbstfinanzierung auf die Liquidität und Rentabilität der Unternehmung aus. Durch die mittels übersetzten Abschreibungen und Rückstellungen erzielte Verkürzung des Gewinns wird erreicht, daß die Zahlung von Steuern in der entsprechenden Höhe unterbleiben kann[12]. Ein Abfluß liquider Mittel an den Fiskus tritt nicht ein. Die durch die Schaffung von stillen Reserven erreichte Steuer-

11 Auf Grund einer echten als auch einer – soweit gesetzlich zulässig – buchmäßigen Realisation.

12 Sofern die Steuerbehörden diese Gewinnschmälerung anerkennen oder übersehen.

stundung stellt damit eine wirksame Liquiditätshilfe für die Unternehmung dar. Gleichzeitig führt dieser "Steuerkredit" sowie die Tatsache, daß die Selbstfinanzierung im Gegensatz zur Fremdfinanzierung keine fixe Kosten in Form von Zinszahlungen erfordert[13], zu einer positiven Beeinflußung der Rentabilität der Unternehmung.

Aus dem oben Dargelegten ersehen wir, daß die stillen Reserven zur inneren Festigung und Stabilisierung des Betriebes beitragen. Für "das dauernde Gedeihen des Unternehmens" (OR 663, Abs. 2) kommt ihnen eine große Bedeutung zu, dienen doch die stillen Reserven – ganz allgemein ausgedrückt – dem betriebswirtschaftlichen Minimalziel, nämlich der Erhaltung der Unternehmung.

III. Die Bedeutung des Goodwill für die Unternehmung

Der Goodwill ist der Mehrwert, der einem Unternehmen über die sonstigen aktivierten Wirtschaftsgüter hinaus innewohnt. Er stellt einen Wertbestandteil des Geschäftsvermögens der Unternehmung dar, dessen Entstehung ebenso wie sein Verschwinden auf unzähligen, zumeist nicht genau feststellbaren Umständen beruht. Obgleich der Goodwill zu einem großen Teil mit dem "Schleier des Unfaßbaren" (GRAF) umgeben ist, basiert er auf Faktoren[14], die geeignet sind, bei der Ertragsbildung der Unternehmung mitzuwirken. Die ihm wesentlichen Vorteile (Ruf der Unternehmung, Standort, Organisation, Betriebsklima, Stellung am Absatzmarkt, Produktionsgeheimnisse usw.) lassen die Erträgnisse des Unternehmens höher oder zumindest gesicherter erscheinen als bei einem anderen Betrieb mit sonst gleichen Wirtschaftsgütern, bei dem diese Vorteile fehlen.

Auf Grund der hervorragenden Bedeutung, die dem Goodwill für das Unternehmen zukommt, hat die moderne Betriebswirtschaftslehre – insbesondere die Absatzlehre – versucht, diesen Begriff konkreter zu fassen. Dabei wird davon ausgegangen, daß die Potenz einer Unternehmung darin besteht, ihre Ziele in einer gegebenen Situation zu realisieren[15]. Bestehen nun bei

13 Dies stimmt nur für die Bilanz, weil in der Geschäftsbuchhaltung allein die Fremdkapitalzinsen als Aufwand verbucht werden. In der Betriebsrechnung wird dagegen davon ausgegangen, daß nicht nur das Fremdkapital, sondern auch das in der Unternehmung arbeitende Eigenkapital Anrecht auf Verzinsung hat. Für die Berechnung des "kalkulatorischen" Zinses wird auf das Betriebsvermögen abgestellt, das aber nicht zu den Wertansätzen der Bilanz, sondern zu den wirklichen Werten (ohne stille Reserven) eingesetzt wird.

14 Vgl. vorne 3. Kapitel, Ziffer I, lit. c

15 Vgl. Müller, W., Grundzüge einer Lehre von der Unternehmungspolitik, in: Die Unternehmung, 1967, S. 9

einem Betrieb (Aktor) Besonderheiten der Kapazität (Anlagen, Arbeitskräfte, Betriebsmittel, Organisation etc.) und Besonderheiten der Situation (situative Gegebenheiten wie Rechtsform, Standort, Zölle, Handelsbedingungen, Käuferpräferenzen usw.), die ihm im Vergleich zu bestimmten Konkurrenten zu einer für ihn günstigen Potenzrelation verhelfen, so spricht man von einer "besonderen Stärke"[16]. Die besondere Stärke kommt darin zum Ausdruck, daß

- Kostenvorteile bei gleicher Angebotsqualität und gleichem Absatzeffekt von Aktor und Konkurrent und/oder
- Absatzvorteile bei gleicher Angebotsqualität und gleichen Kosten von Aktor und Konkurrent und/oder
- Vorteile des Kosten-Ertragsverhältnisses einer außerhalb der Gestaltungsmöglichkeiten des Konkurrenten liegenden Angebotsqualität des Aktors

bestehen[17]. Die besondere Stärke ist, da sie die positive Potenzrelation[18] zwischen Aktor und einem (den) Konkurrenten wiedergibt, kein absoluter, sondern ein relativer Wert. Für die Beurteilung der Potenzrelation gegenüber der Konkurrenz sind selbstverständlich eingehende Untersuchungen erforderlich. Dazu benötigt der Aktor genaue Informationen über die eigenen situativen und kapazitiven Besonderheiten als auch über diejenigen der Mitbewerber (Konkurrenzforschung).

Wie leicht ersichtlich, ist die besondere Stärke nichts anderes als ein anderer, auf die Belange der Betriebswirtschaftslehre ausgerichteter Ausdruck für den Goodwill einer Unternehmung. Die betriebswirtschaftliche Bedeutung dieser Größe liegt – unabhängig von der Benennung – darin, daß die seinen Wert bestimmenden Faktoren der Unternehmung Vorteile gegenüber den Mitbewerbern einräumen. Dies führt schlußendlich bei demjenigen Betrieb, der über einen Goodwill verfügt, zu einem relativ höheren Gewinn, so daß die betreffende Unternehmung gegenüber der Konkurrenz gewinnbegünstigt ist. Der Goodwill beinhaltet demnach zusätzliche Gewinnchancen, die geeignet sind, die Rentabilität der Unternehmung zu erhöhen.

16 Vgl. Müller, W., Absatzlehre I, Vorlesung an der Universität Bern, Wintersemester 1967–68, Skriptum S. 153

17 Vgl. Müller, W., Absatzlehre I, a.a.O., S. 154ff.

18 Eine negative Potenzrelation des Aktors gegenüber einem (den) Konkurrenten wird als "besondere Schwäche" bezeichnet.

IV. Die betriebswirtschaftliche Problemstellung bei der Änderung der Rechtsform (Umwandlung)

Die Rechtsform einer Unternehmung sollte in erster Linie von rein betriebswirtschaftlichen Überlegungen bestimmt werden. Dabei ist diejenige Rechtsform die zweckmäßigste, die es der Unternehmung ermöglicht, ihre betriebswirtschaftlichen Zielsetzungen mit dem größten Gewinn (Gewinnmaximierung) zu verwirklichen. Die Frage nach dem passenden Rechtsmantel stellt sich aber nicht nur im Gründungsstadium eines Betriebes, sondern sie muß auch bei der weiteren Entwicklung immer wieder von neuem bewältigt werden, sobald sich irgendwelche wesentliche technische, zivilrechtliche, steuerrechtliche, persönliche und vor allem wirtschaftliche Faktoren verändern. Jedes Unternehmen sollte daher von Zeit zu Zeit prüfen, ob die gewählte Rechtsform noch zweckmäßig ist, oder welche andere Form vielleicht besser geeignet wäre, die Unternehmensziele zu erreichen. Ergibt eine eingehende vergleichende Untersuchung, die sowohl auf die Eignung der bestehenden als auch auf die Vor- und Nachteile der in engere Wahl zu ziehenden Rechtsformen Rücksicht nimmt, daß vom wirtschaftlichen Standpunkt aus eine Änderung der Rechtsform vorteilhaft sein würde, so sollte der Betrieb einen Wechsel vornehmen. Die Überführung einer Unternehmung von einer Rechtsform in eine andere bezeichnet man – wie bereits ausgeführt[19] – als Umwandlung. Im betriebswirtschaftlichen Sinn ist dieser Vorgang dadurch gekennzeichnet, daß die ökonomische Realität der Betriebswirtschaft hinsichtlich der Substanz, der Faktorkombination und des Betriebszweckes gewahrt wird ("wirtschaftliche Identität")[20] sowie die wirtschaftlichen Träger der Unternehmung dieselben bleiben. Für den wirtschaftlichen Begriff der Umwandlung ist dabei die Frage nach dem rechtlichen Vorgehen, nämlich ob sich der Übergang von der alten zur neuen Rechtsform mit oder ohne Liquidation vollzieht, ohne Belang. Für unternehmerisch tätige Wirtschaftssubjekte ist der Betrieb stets Objekt, dessen man sich bedient, um bestimmte Ziele zu erreichen. Im betriebswirtschaftlichen Sinne ändert sich dieses Objekt durch den Rechtsformwechsel nicht. Die Umwandlung dient nur der Schaffung einer neuen rechtlichen Form der Unternehmung, nicht aber der Schaffung einer vollständig neuen Unternehmung[21]. Sie bedeutet ihrem Wesen nach "Anpassung der Rechtsform an die veränderten Umstände" und beinhaltet damit letztlich nur eine Rationalisierungsmaßnahme der Unternehmung[22].

19 Vgl. vorne, 2. Kapitel, Ziffer II
20 Vgl. Beckmann, L., Pausenberger, E., a.a.O., S. 35
21 Vgl. Tobler, W., a.a.O., S. 59
22 Vgl. Beckmann, L., Pausenberger, E., a.a.O., S. 35/36

Bei der Umwandlung treten für die Geschäftsleitung mannigfache und in ihrer Wirkung tiefgreifende Probleme auf. Da die Rechtsform als ein wichtiger Rentabilitätsfaktor der Unternehmung den Geschäftserfolg mittelbar und unmittelbar stark zu beeinflussen vermag, sind für die bereits vorgegebenen sowie für die in engerer Wahl stehenden Rechtsformen eingehende Vergleichsrechnungen (einschließlich Steuerbelastungsvergleiche) aufzustellen. "Die zu wählende Rechtsform ist hinsichtlich ihrer Vor- und Nachteile für den konkreten Einzelfall zu bewerten, was bei oft mangelnder Quantifizierbarkeit der positiven und negativen Elemente keine geringen Schwierigkeiten machen wird[23]. Andererseits bedingt die Umwandlung eine Änderung in der rechtlichen und organisatorischen Verfassung der Betriebswirtschaft, so daß im Zuge dieses Vorganges weitreichende Eingriffe, besonders im Bereich des Finanzwesens und der Verwaltung notwendig werden können. Die sachgerechte Lösung dieser Probleme, insbesondere auch was die personelle Seite anbetrifft, wird die Unternehmungsleitung meist vor erhebliche Schwierigkeiten stellen.

Die betriebswirtschaftliche Problemstellung bei der Umwandlung einer Unternehmung hat aber noch eine andere Seite, nämlich eine steuerliche. Wird der Vorgang der Umwandlung steuerlich belastet, weil das Steuerrecht nicht darauf abstellt, daß derselbe Betrieb nur in veränderter Form weitergeführt wird, indem einzelne Steuern an rechtliche Tatbestände anknüpfen, wie z.B. Liquidation, Veräußerung, Tausch usw., so wird die Unternehmung unter Umständen aus steuerlichen Gründen gezwungen sein, eine wirtschaftlich nicht mehr vorteilhafte Rechtsform beizubehalten. Dem ist nicht nur so, weil die einmaligen steuerlichen Aufwendungen die Vorteile, die man sich von der neuen Rechtsform erwartet, kompensieren bzw. stark schmälern, sondern vor allem, weil die Besteuerung der Umwandlung eine schwere Belastung der Liquidität des Betriebes bedeutet[24]. Das entscheidende betriebswirtschaftliche Problem verdichtet sich damit auf die Frage, ob der Betrieb überhaupt den durch die Besteuerung des Umwandlungsvorganges ausgelösten "Aderlaß" (vor allem durch den Zwang zur Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven) leisten kann, ohne daß schwerwiegende Störungen des finanziellen Gleichgewichts der Unternehmung eintreten. Werden dem Betrieb durch die Steuerzahlung erhebliche liquide Mittel entzogen, so hat dies eine nachteilige Wirkung auf den betrieblichen Prozeß der Leistungserstellung und -verwertung, denn üblicherweise besteht Sinn und Zweck des unternehmerischen Wirtschaftens nicht in der Haltung von

23 Beckmann, L., Pausenberger, E., a.a.O., S. 36
24 Vgl. Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. II, 1. Halbb., a.a.O., S. 9/10

möglichst großen, kurzfristig verfügbaren Finanzmitteln, sondern in der Transformation von Geldkapital in produktives Unternehmungsvermögen. Diese Feststellung trifft insbesondere auf die stillen Reserven zu, die in der Regel langfristig in Anlagegütern gebunden sind. Die dadurch ermöglichte Selbstfinanzierung ist ein Bestandteil der Finanzplanung geworden, die als Teilplan in die betriebliche Gesamtplanung (Investitions-, Fertigungs- und Absatzplan) integriert ist. Wird nun der Finanzplan durch außerordentliche Steuerzahlungen beeinflußt, so wirkt sich dies auf Grund der bei Interdependenz der betrieblichen Teilpläne herrschenden "Dominanz des Minimumsektors"[25] auf alle anderen Planungsbereiche aus. "Der Betrieb hat unter Umständen keine andere Wahl, als Fremdkapital zur Steuerzahlung aufzunehmen oder aber die Umwandlung, die betriebswirtschaftlich als notwendig erachtet wird, zu unterlassen, damit der Betriebsprozeß durch den Wechsel der Rechtsform nicht unterbrochen wird und die laufend anfallenden Ausgaben für Löhne, Gehälter, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe usw. getätigt werden können[26]." Behält die Unternehmung die bisherige Rechtsform bei, weil sie sich wegen der steuerlichen Belastung eine Umwandlung finanziell einfach nicht leisten kann, so wird sie aus steuerlichen Gründen dazu gezwungen, in einer wirtschaftlich nicht mehr vorteilhaften Rechtsform zu verbleiben. "Die steuerliche Belastung verhindert hier praktisch eine Rationalisierungsmaßnahme, denn als solche muß die Wahl der zweckmäßigsten Rechtsform angesehen werden[27]."

Aufgabe der Betriebswirtschaftslehre ist es, für diejenigen Fälle, in denen die steuerliche Belastung einen "zementierenden Zwang" (THIEL) auf die Wahl der Rechtsform ausübt, Mittel und Wege zu finden, um die sich aus der Beibehaltung der bestehenden Rechtsform ergebenden nachteiligen Folgen für die Unternehmung zu vermindern bzw. zu kompensieren. Andererseits kann es den Unternehmern als Staatsbürgern nicht verwehrt bleiben, vom Gesetzgeber eine den wirtschaftlichen Belangen des Betriebes Rechnung tragende Besteuerung der Umwandlung zu fordern, die es auch den schon bestehenden Unternehmen erlaubt, die wirtschaftlich zweckmäßigste Rechtsform zu wählen, ohne daß sie das Steuerrecht durch empfindliche Belastungen daran hindert.

25 Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1958, S. 48
26 Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. I., 1. Halbb., a.a.O., S. 152 (einige Worte dort in Sperrdruck hervorgehoben)
27 Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. I., Halbb., a.a.O., S. 153

5. Kapitel:
DIE UMWANDLUNG EINER PERSONENGESELLSCHAFT IN EINE KAPITALGESELLSCHAFT

I. Die handelsrechtliche Ausgangslage

Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft bedeutet handelsrechtlich einen Wechsel in der Unternehmensträgerschaft. Mit der Kapitalgesellschaft entsteht ein neues Rechtssubjekt, das als selbständiger Träger von Rechten und Pflichten an die Stelle von der, durch die Personengesellschaft verkörperten, Gesamthand tritt. Da bei dieser Umwandlung die Identität des Rechtssubjektes nicht gewahrt bleibt, entspricht es der Systematik unseres Handelsrechts, wenn sich die Überführung des Unternehmens aus der Rechtsform der Personengesellschaft in diejenige einer Kapitalgesellschaft über die Zwischenstufen Liquidation und Neugründung vollzieht. Die Gründung der Kapitalgesellschaft erfolgt durch die Übernahme der Aktiven und Passiven der Personengesellschaft. Diese werden im Wege der Einzelrechtsnachfolge als Sacheinlage (Apport) in die Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen eingebracht. Bei der Bildung der neuen Gesellschaft ist zu beachten, daß die für die jeweilige Rechtsform vorgeschriebene Mindestzahl von Gründungsgesellschaftern gegeben ist. Gesellschafter können sowohl natürliche Personen als auch juristische Personen sein[1].

II. Die ertragsteuerliche Behandlung

Das Wesen der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft besteht darin, daß die Teilhaber der Personengesellschaft ihr Geschäft mit sämtlichen Aktiven und Passiven in eine neu zu gründende Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen an derselben einbringen. Nach Art. 43, Abs. 1 WStB ist bei Aufhören der Steuerpflicht und bei Vornahme einer Zwischenveranlagung (Art. 96 WStB) neben der Steuer vom übrigen Einkommen eine volle Jahressteuer (Sondersteuer) auf den in der Berechnungsperiode erzielten Kapitalgewinn und die Wertmehrungen im Sinne von Art. 21, Abs. 1, lit. d und lit. f zu dem Steuersatz

1 Über den handelsrechtlichen Aspekt der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft orientiert eingehend – Vuille, J.-M., a.a.O., S. 41–117

geschuldet, der sich für dieses Einkommen allein ergibt. Auf Grund dieser Rechtslage scheint die Steuerbehörde verlangen zu können, daß die untergehende Personengesellschaft ihre Existenz rechnungsmäßig mit einer steuerlichen Liquidationsbilanz abschließt, in der sämtliche stillen Reserven aufgelöst und ein gegebenenfalls vorhandener Goodwill aktiviert wird. Der sich daraus ergebende Überschuß der Aktiven über die Passiven wäre als Liquidationsgewinn der Besteuerung zu unterwerfen. Eine Übertragung der Aktiven und Passiven der Personengesellschaft zu den bisher maßgebenden Buchwerten auf die Kapitalgesellschaft erscheint somit nicht möglich.

A. Die Behandlung der stillen Reserven

Auf Grund der steuerlichen Rechtslage ist anzunehmen, daß im Zuge der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft sämtliche stillen Reserven aufgelöst und als Liquidationsgewinn der Besteuerung unterworfen werden müssen. Prüfen wir diese steuerrechtliche These nun etwas näher, indem wir uns der Kriterien bedienen, die anlässlich der Behandlung der echten Reservenrealisierung dargelegt wurden.

Tatsache ist, daß die Teilhaber der Personengesellschaft sämtliche Aktiven und Passiven ihres Geschäftes auf eine zu gründende Kapitalgesellschaft übertragen. Zivilrechtlich betrachtet führt die Veräußerung des Geschäftsvermögens an einen "Dritten" (juristische Person) zu einem Eigentumswechsel, wobei die Gegenleistung für die Eigentumsübertragung in der Gewährung von Kapitalanteilsrechten besteht. Da der hier stattfindende Tauschvorgang von Geschäftsvermögen gegen Kapitalanteile als besondere Gestaltung der entgeltlichen Veräußerung anzusehen ist, scheinen die Voraussetzungen für eine echte Reservenrealisierung gegeben zu sein, scheidet doch zum einen das Geschäftsvermögen, auf dem die stillen Reserven vorhanden sind, aus der Verfügungsgewalt des Unternehmers aus, zum andern besteht ein Anspruch dieses Unternehmers auf eine Gegenleistung (Entgelt), der in Form von Gesellschaftsanteilen an die Kapitalgesellschaft befriedigt wird.

Tatsache ist aber auch, daß die bisherigen Geschäftsteilhaber Unternehmer bleiben wollen. Von einer eigentlichen Geschäftsaufgabe kann nicht gesprochen werden, verfolgen sie doch den bisherigen Geschäftszweck bei gleichbleibenden Beteiligungsverhältnissen unter einer anderen Rechtsform weiter[2]. Die Betriebsinhaber sind weiterhin die wirtschaftlichen Träger der

2 Ändern sich dagegen im Zuge der Umwandlung die Beteiligungsverhältnisse, so gilt diese Feststellung nicht, es sei denn sie würden sich für alle Alt-Gesellschafter gleichmäßig verändern, z.B. durch Hinzuzug eines Neu-Gesellschafters (Kapitalerhöhung).

Gesellschaft und bleiben mit der Fortentwicklung der Unternehmung eng verknüpft. "Insbesondere sind die in der Unternehmung investierten Mittel (Eigenkapital) der Beteiligten nach wie vor demselben Risiko unterworfen[3]." Obgleich die rechtliche Verfügungsgewalt über das Geschäftsvermögen auf die Kapitalgesellschaft übergegangen ist, bleibt das unternehmerische Engagement der Gesellschafter erhalten. Auch wenn im strengen juristischen Sinne eine Veräußerung vorliegt, so besteht doch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine "wirtschaftliche Identität" zwischen den ausgetauschten Vermögensobjekten, da die für das Geschäftsvermögen eingetauschten Kapitalanteile für die Gesellschafter genau dieselbe wirtschaftliche Funktion wie die Geschäftsteilhaberschaft an der Personengesellschaft erfüllen. Die Kapitalanteile stellen deshalb gewissermaßen das Surrogat des eingetauschten Betriebes dar. Aus der unmittelbaren Beteiligung am Geschäftsvermögen ist eine mittelbare geworden. Außer der Beteiligungsform hat sich durch die Umwandlung nichts geändert.

Aus diesen Überlegungen heraus bestehen erhebliche Bedenken, eine Realisation stiller Reserven zu bejahen. Damit erhebt sich die Frage, ob der überlieferte Realisationsbegriff nicht zu weit gefaßt ist. Gerade bei der Reservenrealisation handelt es sich um eine "rein steuerwirtschaftliche/steuerrechtliche Erscheinung"[4], die der Konkretisierung durch Wissenschaft und Praxis bedarf. In der Tat sind seit Jahren Bestrebungen im Gange, den Realisationsbegriff einzuengen. Besonders in jüngster Zeit hat im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Geschäftsaktiven aus der Unternehmung die Theorie der Ersatzbeschaffung[5] an Bedeutung gewonnen. Dabei geht es um die Ersatzbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die durch Brand, Enteignung und andere außergewöhnliche Umstände aus dem Vermögen der Unternehmung ausscheiden. In diesen Fällen wird von der Steuerpraxis in der Regel eine Realisierung stiller Reserven dann verneint, wenn das vereinnahmte Entgelt (Brandentschädigung der Versicherung, Schadenersatz für Enteignung usw.) zur Beschaffung eines Ersatzgutes verwendet werden muß. Unter dem Ersatzgut ist dabei ein Wirtschaftsgut zu verstehen, das eine gleiche, zumindest aber eine ähnliche technische und wirtschaftliche Funktion (wirtschaftliche Identität) erfüllt wie das ausgeschiedene. Es muß sich zudem

3 Rohner, H., Unmittelbare steuerliche Folgen bei der Umwandlung einer Personalunternehmung, Diss. St. Gallen 1955, S. 210

4 Känzig, E., *Der Begriff der Realisation* von Unternehmungsgewinnen, Abschrift eines Vortrages, gehalten am St. Galler Seminar über Unternehmungsbesteuerung, St. Gallen 13./14. April 1971, S. 6

5 Vgl. zur Ersatzbeschaffungstheorie – Känzig, E., Die stillen Reserven, a.a.O., S. 35ff. und – Maute, J. K., Die steuerliche Behandlung von Ersatzbeschaffungen im Jahresabschluß, Diss. Bern 1964

um ein Gut aus dem betriebsnotwendigen Vermögen handeln, ohne das der bisherige Prozeß der Leistungserstellung und Leistungsverwertung nicht bzw. nur sehr beschränkt fortgeführt werden kann. Der entscheidende Unterschied zu einer "normalen" Veräußerung besteht deshalb darin, daß das vereinnahmte Entgelt zur Ersatzbeschaffung verwendet werden muß. Die Unternehmung besitzt nicht die Freiheit, über die Gegenleistung anderweitig zu disponieren. Das Entgelt ist wirtschaftlich deshalb nicht frei verfügbar, weil eben die Beschaffung eines Ersatzgutes zur Auffüllung der durch das Ausscheiden des alten Wirtschaftsgutes entstandenen Lücke betriebsnotwendig ist. Obwohl also erscheinungsmäßig eine echte Realisation vorliegt, wird von der Praxis zu Recht die Übertragung der auf dem ausgeschiedenen Vermögensgegenstand ruhenden stillen Reserven auf ein anderes (Ersatz-) Gut zugelassen. Ein durch das vereinnahmte Entgelt erzielter Ertrag wird also nur insoweit steuerlich erfaßt, als der Erlös die für die Ersatzbeschaffung notwendigen Mittel übersteigt und somit der Unternehmung wirtschaftlich zur freien Verfügung (z.B. zum Kauf von Wertpapieren, zur Ausschüttung an die Gesellschafter usw.) steht. Generell ist heute eine Tendenz zur Ausweitung der Ersatzbeschaffungstheorie festzustellen[6], obgleich sie im positiven Gesetz nirgends eine Stütze findet. Es sind Bestrebungen im Gange, Ersatzbeschaffungen nicht nur auf die Folgen von Naturereignissen und Enteignungen (sogenannte äußere Zwänge) zu beschränken, sondern auch auf jene Fälle auszudehnen, bei denen zwar äußerlich eine freiwillige Veräußerung von Teilen des betriebsnotwendigen Vermögens vorliegt, der Erlös aber auf Grund von betrieblichen oder wirtschaftlichen Zwängen wirtschaftlich nicht frei verfügbar wird[7]. Die Befürworter dieser erweiterten Ersatzbeschaffungskonzeption vertreten die Auffassung, daß eine Reservenrealisation generell dann zu verneinen sei, wenn das der Unternehmung durch die Veräußerung zustehende Entgelt für Wirtschaftsgüter bezogen wurde, die zum betriebsnotwendigen Vermögen gehört haben[8]. Dabei spiele die Ausscheidungsursache der Wirtschaftsgüter – freiwillig oder unfreiwillig – keine Rolle. Der herkömmliche Begriff der Realisation[9] erfährt durch die Bedingung also, daß nicht nur ein Entgelt vorhanden, sondern dieses auch wirtschaftlich frei verfügbar sein muß, eine wesentliche Einschränkung.

6 Vgl. Expertenkommission, Gutachten Zusammenschluß von Unternehmungen, a.a.O., S. 157

7 Vgl. zu den betrieblichen und wirtschaftlichen Zwängen – Maute, J. K., a.a.O., S. 56ff.

8 Vgl. Känzig, E., Der Begriff der Realisation, a.a.O., S. 9/10

9 Vgl. vorne 3. Kapitel, Ziffer I, lit. B

Die Erkenntnisse der erörterten Ersatzbeschaffungstheorie, die von der Steuerpraxis teilweise bereits anerkannt werden, teilweise sich noch sozusagen im Stadium der intellektuellen Akklimatisierung befinden, lassen sich nun aber auch auf jene Fälle anwenden, bei denen nicht nur einzelne Wirtschaftsgüter, sondern das gesamte Geschäftsvermögen (z.B. sämtliche Aktiven und Passiven einer Personengesellschaft) gegen Entgelt aus der rechtlichen Verfügungsgewalt des Unternehmens bzw. der Unternehmer ausscheiden. Damit sind wir wieder am Ausgangspunkt unserer Betrachtung, nämlich der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, angelangt. Die Unternehmer, d.h. die Teilhaber der Personengesellschaft "veräußern" ihr Geschäft mit sämtlichen Aktiven und Passiven an ein neues Rechts- und Steuersubjekt. Das Entgelt für die Vermögensübertragung besteht in Anteilsrechten an der neuen Kapitalgesellschaft. Der Unterschied zu einer normalen Geschäftsveräußerung an einen oder eine Mehrzahl von Dritten liegt darin, daß dieses Entgelt weder in Geld noch in anderen an die Stelle von Geld tretenden Zahlungsmitteln, sondern eben in der Einräumung von Gesellschaftsanteilen besteht. Für die Veräußerer ist das erzielte Entgelt somit nicht wirtschaftlich frei verfügbar. Sie können nicht, wie es sonst der Fall wäre, sich mit Hilfe des vereinnahmten Erlöses beispielsweise ein Ferienhaus bauen, eine Kreuzfahrt unternehmen oder andere konsumtive Ausgaben damit bestreiten. Wenn die bisherigen Geschäftsteilhaber und jetzigen Kapitalanteilsberechtigten nämlich Unternehmer bleiben wollen – und das ist ja beabsichtigt –, müssen sie die neu erworbenen Gesellschaftsanteile behalten. Über das erzielte Entgelt kann von ihnen deshalb nicht wirtschaftlich frei verfügt werden, weil es für die Fortsetzung des unternehmerischen Engagements der Gesellschafter gewissermaßen "betriebsnotwendig" ist. Das Ersatzgut für die veräußerte Unternehmung besteht in Anteilsrechten an der neuen Kapitalgesellschaft. Die Geschäftsteilhaber haben ihre Unternehmung eben nicht verkauft, sie haben ihr nur eine neue Rechtsform gegeben, nachdem sie auf Grund einer eingehenden betriebswirtschaftlichen Analyse zum Schluß gekommen sind, daß die Umwandlung eine Rationalisierungsmaßnahme (wirtschaftlicher Zwang) darstellen würde, die geeignet wäre, den gedeihlichen Fortbestand der Unternehmung zu sichern und zu fördern[10].

10 Eine Absicht zur Steuerersparnis kann bei dieser Umwandlungsvariante nicht a priori unterstellt werden, da die künftigen Erträge der nunmehr in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführten Unternehmung einer höheren steuerlichen Belastung (Doppelbesteuerung) von Gesellschaft und Gesellschaftern unterliegen, als dies bisher der Fall war.

Auch die Tatsache, daß handelsrechtlich eine Liquidation (im weiteren Sinne) vorliegt[11], sagt demzufolge noch nichts darüber aus, ob eine steuerliche Liquidation gegeben ist. Dem Steuergesetzgeber geht es nämlich nicht darum, die Liquidation des Handelsrechtes an sich als Liquidation zu behandeln. Die Liquidation interessiert ihn nur insoweit, als dabei tatsächlich oder durch Aufwertung der entsprechenden Bilanzansätze stille Reserven frei werden. Bei der hier zu behandelnden Umwandlungsvariante werden – soweit keine buchmäßigen Aufwertungen durch die Steuerpflichtigen erfolgen – die stillen Reserven für die Gesellschafter tatsächlich nur dann wirtschaftlich frei verfügbar, wenn sie im Zusammenhang mit der Umwandlung die Kapitalanteilsrechte an der neuen Gesellschaft an einen oder eine Mehrzahl von Dritten veräußern. Ein solches Vorgehen ist aber, wie wir bereits erwähnten, in der Regel nicht beabsichtigt, soll doch das unternehmerische Engagement mittels der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft fortgesetzt werden. Gerade dieser Umstand ist es aber, der eine Freisetzung der stillen Reserven verhindert. Die Fortsetzung des unternehmerischen Engagements stellt gewissermaßen die positive Umschreibung für die Nichtrealisierung der stillen Reserven dar[12] und ist somit die Grundlage dafür, daß in der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft steuerlich keine Liquidation gesehen werden kann. Das Bundesgericht, das den sehr ähnlichen Fall der Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft zu beurteilen hatte, führte in seinem Entscheid[13] aus, daß der wehrsteuerrechtliche Liquidationsbegriff zwar grundsätzlich an jenen des Handelsrechts anknüpft, in Ermangelung einer auf das Handelsrecht verweisenden Legaldefinition aber steuerrechtlich und damit wirtschaftlich auszulegen ist, "was den gesetzesanwendenden Behörden erlaubt, den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen und in bestimmten Fällen im Wehrsteuersystem begründete steuertechnische Besonderheiten angemessen zu berücksichtigen"[14]. Die vom Bundesgericht in dem obengenannten Fall vertretene Auffassung, daß das Wehrsteuerrecht keine auf eine formell zivilrechtliche Betrachtungsweise gestützte schematische Besteuerung verlange, kann, da die Verhältnisse sich weitgehend gleichen, ebenfalls auf die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft übertragen werden. Nach Sinn und Zweck

11 Ob tatsächlich eine Liquidation vorliegt, werden wir anläßlich der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft noch genauer zu prüfen haben (Siehe **6. Kapitel, Ziffer II, lit. A).**

12 Vgl. die ähnlichen Überlegungen bei der Fusion-Expertenkommission, Gutachten Zusammenschluß von Unternehmungen, a.a.O., S. 132

13 Vgl. BGE vom 20. Juni 1969, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 38, S. 497ff.

14 BGE vom 20. Juni 1969, a.a.O., S. 501

der Umwandlung ist die Änderung der Rechtsform genau das Gegenteil einer Liquidation. Das Geschäft soll nicht aufgegeben, sondern fortgeführt werden.

Deshalb kann auch der Ansicht, daß das Geschäftsvermögen vor der Umwandlung in das Privatvermögen der Gesellschafter überführt und anschließend in die Kapitalgesellschaft eingebracht werde, nicht zugestimmt werden. Die Mehrzahl der zu übertragenden Güter ist ihrer Zweckbestimmung nach ausschließlich zur betrieblichen Verwendung bestimmt. Infolge der ausschließlichen und unmittelbaren Nutzung durch die Unternehmung bleiben diese Wirtschaftsgüter zwingend Geschäftsvermögen. Sie können im Zuge der Umwandlung überhaupt nicht Privatvermögen werden (auch nicht für eine Sekunde!), weil deren betriebliche Bindung durch die Umwandlung nicht unterbrochen wird. In der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eine Verwertung (Privatentnahme) und damit einen Realisationstatbestand sehen zu wollen, erscheint in diesem Zusammenhang als eine juristische Konstruktion, die dem wirtschaftlich maßgebenden Sachverhalt nicht entspricht.

Aus diesen Überlegungen heraus stellt die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft keinen Realisationstatbestand dar, der zur Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven führen könnte. Allerdings müssen, wenn die Übertragung der Aktiven und Passiven auf die Kapitalgesellschaft als ein erfolgsneutraler Vorgang behandelt werden soll, einige Voraussetzungen gegeben sein. Sie haben ihren Grund darin, daß zwar ein Aufschub der Reservenbesteuerung, nicht aber ein endgültiger Verzicht auf die Erfassung der in dem übertragenen Vermögen steckenden stillen Reserven in Frage kommen kann. Das heißt nichts anderes, als daß die spätere Erfassung der stillen Reserven der umgewandelten Personengesellschaft sowohl für die aufnehmende Kapitalgesellschaft als auch für die Gesellschafter gewährleistet sein muß. Dies bedingt eine Reihe von flankierenden Maßnahmen, die im folgenden zu erörtern sind.

1. Als erste Bedingung ist die Tatsache zu nennen, daß die Kapitalgesellschaft das eingebrachte Geschäftsvermögen zum Buchwert der Personengesellschaft ansetzt. Dabei sind unter den Buchwerten die steuerlich maßgebenden Buchwerte der Personengesellschaft, d.h. jene Wertansätze zu verstehen, die sich auf Grund der allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben und ihnen daher für die steuerliche Erfolgsrechnung zukommen[15]. Bei der Einbringung eines Geschäftes mit allen Aktiven und Passiven in eine Kapitalgesellschaft ist deshalb eine gemäß den wehrsteuerrechtlichen Bestimmungen entsprechende Schlußbilanz auf den Stichtag der Übertragung des Geschäftes zu erstellen.

15 Vgl. Känzig, E., Kommentar, a.a.O., Art. 21 N 110

Diese steuerliche Schlußbilanz unterscheidet sich also in bezug auf die Bewertungsmethoden in nichts von den Erfolgsbilanzen, die für die vorangegangenen Geschäftsperioden üblich gewesen sind. Die Umwandlung hat somit keinen Einfluß auf das steuerliche Rechnungswerk der Personengesellschaft. Der laufende Gewinn der letzten Steuerbemessungsperiode unmittelbar vor der Umwandlung ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Reinvermögen und dem Stand des Kapitalkontos unter Berücksichtigung etwaiger Entnahmen und Einlagen. Die einkommensteuerrechtliche Schlußbilanz der Personengesellschaft könnte beispielsweise nach erfolgter Ausschüttung des laufenden Gewinnes so aussehen:

Beispiel 1:
Schlußbilanz der A & Co-Personengesellschaft per Umwandlungszeitpunkt:

Aktiven		*Passiven*	
Liegenschaften	200.000.–	Kapitalkonto A	350.000.–
Maschinen	300.000.–	Kapitalkonto B	150.000.–
Warenlager	200.000.–	Hypotheken	100.000.–
Debitoren	250.000.–	Kreditoren	300.000.–
Bank/Kassa	50.000.–	Rückstellungen	100.000.–
	1.000.000.–		1.000.000.–

Ob sich aus der Umwandlung ein Liquidationsgewinn ergibt, hängt nun davon ab, mit welchen Wertansätzen die eingebrachten Gegenstände bei der Kapitalgesellschaft in die Anfangsbilanz eingesetzt werden. Übernimmt die Kapitalgesellschaft die steuerlich maßgebenden Buchwerte der Personengesellschaft, so müssen lediglich die Eigenkapitalkonten geändert werden, da ja die Rechtsform einer Unternehmung ihren bilanziellen Ausdruck in der Benennung und Aufteilung der Kapitalkonten findet[16]. Die Anfangsbilanz der Kapitalgesellschaft würde dann beispielsweise so aussehen:

16 Vorbehalten bleiben eventuell noch andere Vorschriften bezüglich der Bilanzgliederung.

Beispiel 2:
Anfangsbilanz der A & Co-Kapitalgesellschaft per Umwandlungszeitpunkt:

Aktiven		*Passiven*	
Liegenschaften	200.000.–	Kapitalkonto	500.000.–
Maschinen	200.000.–	Hypotheken	100.000.–
Warenlager	200.000.–	Kreditoren	300.000.–
Debitoren	250.000.–	Rückstellungen	100.000.–
Bank/Kassa	50.000.–		
	1.000.000.–		1.000.000.–

Die Buchwertverknüpfung bedeutet, daß der Wertansatz des eingebrachten Geschäftsvermögens als Gestehungswert (Anschaffungskosten) der für die Sacheinlage gewährten Kapitalanteilsrechte und damit gleichzeitig als "Veräußerungspreis" des Geschäftsvermögens der Personengesellschaft gilt. Da ein Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert des eingebrachten Geschäftsvermögens nicht entsteht, gelangt dementsprechend auch kein Veräußerungsgewinn (Liquidationsgewinn) bei der Personengesellschaft zum Ausweis. Die Buchwertverknüpfung ist also gewissermaßen der "Bilanztrick", mit welchem (auch) rechentechnisch eine (buchmäßige) Reservenrealisierung im Zeitpunkt der Umwandlung vermieden wird. Es wird dadurch gewährleistet, daß die in dem eingebrachten Geschäftsvermögen vorhandenen und jetzt noch nicht realisierten stillen Reserven steuerlich erfaßbar bleiben, da die neugegründete Kapitalgesellschaft eine virtuelle Steuerlast übernimmt.

Wie wir vorstehend ausführten, ist in der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft steuerlich keine Liquidation zu sehen, auch wenn eine solche handelsrechtlich vorgeschrieben ist. Deshalb ist die bei der Auflösung von Personengesellschaften notwendige Liquidationsbilanz (OR 587 Abs. 1) im Sinne einer Auseinandersetzungsbilanz[17] (Vermögensstatus) für steuerliche Zwecke entbehrlich. Der Vollständigkeit halber sei jedoch die steuerliche Liquidationsbilanz hier ebenfalls angeführt, sind doch

17 Welche Aufgaben die Liquidationsbilanz bei der Umwandlung zu erfüllen hat und nach welchen Grundsätzen sie aufzustellen ist, kann aus dem Gesetz nicht beantwortet werden. Für die grundsätzlichen Möglichkeiten der buch- und bilanzmäßigen Behandlung der Umwandlung siehe – Beckmann, L., Pausenberger, E., a.a.O., S. 59ff.

in den betreffenden Wertansätzen (Verkehrswerten) auch die stillen Reserven mitberücksichtigt[18].

Unter der Voraussetzung, daß auf den Liegenschaften Fr. 300.000.–, auf den Maschinen Fr. 100.000.–, auf dem Warenlager Fr. 80.000.– und auf den Rückstellungen Fr. 20.000.–, insgesamt also für Fr. 500.000.– stille Reserven (Liquidationsgewinn) vorhanden wären, würde sich folgende steuerliche Liquidationsbilanz der Personengesellschaft ergeben:

Beispiel 3:

Liquidationsbilanz der A & Co-Personengesellschaft per Umwandlungszeitpunkt:

Aktiven		*Passiven*	
Liegenschaften	500.000.–	Kapitalkonto A	700.000.–
Maschinen	400.000.–	Kapitalkonto B	300.000.–
Warenlager	280.000.–	Hypotheken	100.000.–
Debitoren	250.000.–	Kreditoren	300.000.–
Bank/Kassa	50.000.–	Rückstellungen	80.000.–
	1.480.000.–		1.480.000.–

Der Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. 500.000.– würde also den Kapitalkonten entsprechend dem Beteiligungsverhältnis zugeschlagen, so daß sich für den A (70 %) ein neues Kapitalkonto von 350.000.– + 350.000.– = Fr. 700.000.– und für den B (30 %) ein solches von 150.000.– + 150.000.– = Fr. 300.000.– ergäbe.

Wie wir bereits ausführten, hängt die Frage, ob sich aus dem Einbringen der Aktiven und Passiven der Personengesellschaft ein steuerpflichtiger Liquidationsgewinn ergibt, davon ab, mit welchem Betrag die Kapitalgesellschaft die eingebrachten Aktiven und Passiven in ihrer Anfangsbilanz verbucht. Selbstverständlich steht es ihr frei, die eingebrachten Gegenstände über dem steuerlich maßgebenden Buchwert anzusetzen, wobei als Obergrenze der Verkehrswert (Teilwert) zu gelten hat. Eine Höherbewertung wird insbesondere dann erforderlich sein, wenn das bei der Personengesellschaft ausgewiesene Kapital nicht ausreicht, um die Mindestkapitalvorschriften der

18 In der für die Umwandlung erforderlichen Liquidationsbilanz würde auch ein eventuell vorhandener Goodwill zu berücksichtigen sein. Da diese Frage später zu behandeln ist, sei dessen Wertansatz in unserem Beispiel hier vernachlässigt.

neu gewählten Rechtsform (z.B. für AG Fr. 50.000.–, für GmbH Fr. 20.000.–) zu erfüllen. Setzt die Kapitalgesellschaft aber einen Teil der Aktiven und Passiven über/unter den steuerlich maßgebenden Buchwert an, um ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Kapital ausweisen zu können, so ist darin eine buchmäßige Reservenrealisierung zu sehen, die einer Jahressteuer nach Art. 43 WStB unterliegt. Würde hier der Fiskus nicht zugreifen, so wäre eine spätere steuerliche Erfassung der entsprechenden stillen Reserven bei der Kapitalgesellschaft unmöglich.

2. Spätestens mit der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft hört die Personengesellschaft auf zu existieren. Sie lebt auch nicht während der, für juristische Konstruktionen berühmten, einen Sekunde weiter. Der Untergang der Personengesellschaft hat deshalb zur Folge, daß die für die Einbringung der Wirtschaftsgüter erhaltenen Kapitalanteile nicht einem Geschäftsvermögen, sondern unmittelbar dem Privatvermögen der Gesellschafter zugewiesen werden[19]. Wie bekannt, werden Kapitalgewinne auf Privatvermögen nach geltendem Wehrsteuerrecht im Gegensatz zu solchen auf Geschäftsvermögen von der Besteuerung nicht erfaßt. Würden nun die bisherigen Gesellschafter der Personengesellschaft ihre Beteiligung an der neuen Kapitalgesellschaft mit Gewinn, d.h. über deren Gestehungswert, an Dritte veräußern, so hätte dies zur Folge, daß eine Gewinnverwirklichung eintreten würde, ohne daß der Fiskus zugreifen dürfte. Die Gesellschafter könnten sich somit mittels Umwandlung ihrer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft der sonst bei Geschäftsveräußerungen bzw. Geschäftsanteilsveräußerungen üblichen Auflösung und Besteuerung der stillen Reserven entziehen. Der Sinn einer erfolgsneutralen Übertragung der stillen Reserven darf aber nicht darin bestehen, daß die Umwandlung zu einer unzulässigen Steuerumgehung[20] (Verstoß gegen das auch im Verkehr mit der Steuerbe-

19 Gehören die "Anteile" der umzuwandelnden Personengesellschaft in das Geschäftsvermögen von buchführungspflichtigen Selbstständigerwerbenden oder (als Kommandite) zum Vermögen einer buchführungspflichtigen Personengesellschaft bzw. Kapitalgesellschaft, so treten die für die Einbringung gewährten Gesellschaftsanteile zum bisherigen Bilanzansatz an deren Stelle. Werden diese Anteile später veräußert, so stellen die darauf erzielten Gewinne nach Wehrsteuerrecht Bestandteil des steuerbaren Geschäftsertrages dar. Die Besteuerung ist damit gewährleistet.

20 Eine Steuerumgehung im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis liegt dann vor, wenn
- die vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint,
- anzunehmen ist, daß diese Wahl lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemäßer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären,
- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde.

Siehe dazu BGE Nr. 34, vom 9. Juni 1970, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 40, S. 403ff.

hörde geltende Prinzip des Handels nach Treu und Glauben, Art. 2 ZGB), hier zu einer Einsparung der Liquidationsgewinnsteuer, mißbraucht wird[21]. Wirtschaftliche Argumente sind es, die die Behandlung der Umwandlung als einen steuerlich erfolgsneutralen Vorgang für sachlich richtig erscheinen lassen. Der Steuerbehörde sollte es daher nicht verwehrt bleiben, einen später auftretenden Tatbestand, der eine Reservenrealisation zur Folge hat, so zu behandeln, wie es der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entsprechen würde. Die (spätere) Veräußerung der Kapitalanteile durch die Gesellschafter müßte daher nach denselben Regeln behandelt werden, wie sie im Zeitpunkt der Umwandlung für eine Veräußerung bzw. eine Teilveräußerung einer Personengesellschaft gegolten haben. Dies bedeutet nichts anderes, als daß die Veräußerung der Gesellschaftsanteile – obgleich steuerlich dem Privatvermögen hinzugerechnet – so behandelt werden sollte, als ob eine Veräußerung einer Unternehmung oder eines Teils davon vorliegen würde. Eine solche Behandlungsweise ist aus steuerwirtschaftlicher Sicht richtig, da jede andere Behandlung dieses Vorganges zu sachlich ungerechtfertigten Vorteilen für den Steuerpflichtigen führen würde. In der Veräußerung der Kapitalanteile ist nämlich eine Geschäftsaufgabe zu sehen. Die ehemaligen Geschäftsteilhaber der Personengesellschaft, die Unternehmer, lösen die Verknüpfung mit ihrem Geschäft. Die von ihnen in der Unternehmung investierten Mittel (Eigenkapital) unterliegen nicht mehr dem betrieblichen Risiko. Das unternehmerische Engagement wird beendet. Ein Zwang zu einer Ersatzbeschaffung besteht nicht. Die Gesellschafter können über die für die Einbringung des Geschäftsvermögens erhaltene Gegenleistung wirtschaftlich frei verfügen. Diese Möglichkeit hat zum Umwandlungszeitpunkt nicht bestanden. Jetzt hat dagegen eine echte Reservenrealisation stattgefunden. Nicht die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, sondern erst die Veräußerung der für die Einbringung der Personengesellschaft gewährten Gesellschaftsanteile an der Kapitalgesellschaft stellt eine echte Realisationshandlung dar. Da beim Vorhandensein von stillen Reserven auf dem Gesellschaftsvermögen die entsprechenden Kapitalanteile wohl kaum zum Nennwert verkauft werden dürften, ist der sich aus der Veräußerung ergebende Gewinn als Kapitalgewinn auf einer Geschäftsbeteiligung anzusehen. Er ergibt sich ordentlicherweise als Differenz zwischen dem Gestehungswert (= Anschaffungskosten = Wertansätze für das eingebrachte Geschäftsvermögen = Buchwert der Sacheinlage = Nennwert der Kapital-

21 Vgl. dazu auch BGE vom 20. Juni 1969, a.a.O., S. 503ff. In diesem Entscheid wurde zudem festgestellt, daß in der späteren Veräußerung der Aktienmehrheit von durch Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft erworbenen Anteilen sogar eine Steuerhinterziehung (Art. 129 WStB) zu sehen ist.

anteile) und dem Verkaufspreis der Gesellschaftsanteile[22]. In diesem Fall muß dann aber der Kapitalgesellschaft das Recht zugestanden werden, diesen Differenzbetrag ertragsteuerfrei zu verbuchen und auf einem Reservekonto auszuweisen.

Allerdings, und darauf sei hier ausdrücklich hingewiesen, kann die steuerliche Behandlung der Kapitalanteile als Geschäftsvermögen nur eine vorübergehende sein. Als Dauerlösung verbietet sich diese Regelung schon deshalb, weil sie zu einer ungleichen steuerlichen Behandlung der sich im Privatvermögen von natürlichen Personen befindlichen Gesellschaftsanteile führen und damit dem steuerwirtschaftlichen Postulat, daß wirtschaftlich Gleiches gleichbesteuert werden soll, zuwiderlaufen würde. Zudem führt die steuerliche Behandlung des Verkaufs von durch Umwandlung erworbenen Kapitalanteilen wie eine Veräußerung eines Unternehmens zu einer an sich nicht gerechtfertigten Zweifachbesteuerung, weil sich dadurch die in den Buchwerten der eingebrachten Wirtschaftsgüter enthaltenen stillen Reserven verdoppeln.

Beispiel 4[23]:

Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter	Fr. 100.000.–
Verkehrswert der eingebrachten Wirtschaftsgüter	Fr. 175.000.–
stille Reserven bei der Kapitalgesellschaft	Fr. 75.000.–
Gestehungswert der erworbenen Beteiligung bei den Gesellschaftern (= Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter)	Fr. 100.000.–
Verkehrswert der erworbenen Beteiligung bei den Gesellschaftern	Fr. 175.000.–
stille Reserven bei den Gesellschaftern	Fr. 75.000.–
Summe der stillen Reserven bei den Gesellschaftern und bei der Kapitalgesellschaft	Fr. 150.000.–

22 Diese Lösung ergibt sich in allen Steuergesetzen, die Kapitalgewinne auf wesentlichen Beteiligungen am Grund- oder Stammkapital von Kapitalgesellschaften oder – ganz allgemein – die Wertzuwachsgewinne auf Wertpapiere der Einkommens- oder einer Sondersteuer unterwerfen. Das Wehrsteuerrecht steht auf einem anderen Standpunkt. Es kann den Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften nur dann als Liquidationsmaßnahmen eines Geschäftsteilhabers besteuern, wenn ein sogenannter Steuerumgehungstatbestand vorliegt.

23 Unter der Annahme, es bestehen keine Verbindlichkeiten.

Hinzu kommt, daß in den auf den Umwandlungszeitpunkt folgenden Jahren sich in der Kapitalgesellschaft weiterhin stille Reserven bilden werden, so daß es, je länger die Umwandlung zurückliegt, immer schwieriger sein wird, die bei der Einbringung bereits vorhandenen stillen Reserven von den später entstandenen zu trennen. Eine als gerecht empfundene Besteuerung darf aber nachträglich nur diejenigen stillen Reserven erfassen, die zum Umwandlungszeitpunkt bereits bestanden haben[24]. Je größer die Zeitspanne also sein wird, desto schwieriger wird die korrekte Trennung der stillen Reserven werden. Da die steuerliche Behandlung der sich in den Händen natürlicher Personen befindlichen Kapitalanteile wie Geschäftsvermögen ausschließlich der Verhinderung von möglichen Steuerumgehungen infolge der erfolgsneutralen Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft dienen soll, erscheint uns aus den dargelegten Gründen eine zeitliche Befristung dieser Regelung auf ca. drei bis fünf Jahre nach dem Umwandlungszeitpunkt als angemessen.

In diesem Zusammenhang ist allerdings noch zu prüfen, wie es sich steuerlich verhält, wenn die Gesellschaftsanteile anstatt an einen Dritten veräußert, in eine Unternehmung eingebracht werden. Nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen für die Sacheinlage hat die Einbringung zu den Verkehrswerten zu erfolgen, wenn die entsprechenden Wirtschaftsgüter aus einem Geschäftsvermögen stammen. Da – wie wir bereits bei der Veräußerung von Kapitalanteilen ausführten – die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft steuerlich wie Geschäftsteilhaber (Unternehmer) zu behandeln sind, um eine spätere Erfassung der bei der Umwandlung übertragenen stillen Reserven sicherzustellen, hat auch die Einlage der Gesellschaftsanteile zu dem Wertansatz zu erfolgen, der für die Einbringung von Geschäftsvermögen üblich ist. Der Ansatz zum Verkehrswert bedingt, daß jetzt über die stillen Reserven abgerechnet werden muß, weil sonst eine spätere Erfassung ausgeschlossen ist. Demzufolge ist die Einbringung der aus der Umwandlung gewonnenen Gesellschaftsanteile in ein Geschäftsvermögen steuerlich gleichzubehandeln wie eine Veräußerung dieser Anteile. Gegen eine solche Behandlung erheben sich nun aber wiederum gewisse Bedenken, die von der gleichen Natur sind, wie sie bereits vorstehend für die Übertragung des Vermögens von der Personengesellschaft auf die Kapitalgesellschaft dargelegt wurden.

24 Diese Auffassung vertritt auch das Bundesgericht. Vgl. BGE vom 20. Juni 1969, a.a.O., S. 507. Anderer Ansicht ist BRÖNNER für das deutsche Recht. Er führt aus, daß nicht nur die im Zeitpunkt der Sacheinlage bestehenden stillen Reserven, sondern auch die nach der Einbringung bei der Kapitalgesellschaft entstandenen stillen Reserven in die Besteuerung einbezogen werden sollen. Vgl. – Brönner, H., Umwandlungssteuergesetz, Stuttgart 1969, S. 210/211 und S. 227/228

In dem vorliegenden Tatbestand werden zwar Gesellschaftsanteile, die durch die Umwandlung erworben wurden, gegen andere Beteiligungsrechte getauscht, so daß erscheinungsmäßig eine Realisationshandlung vorliegt. Es muß hier aber auch berücksichtigt werden, daß das von dem betreffenden Gesellschafter an der umgewandelten Unternehmung eingegangene Engagement fortgesetzt werden soll. Dies ist nur möglich, wenn die für die aus der Einbringung der Kapitalanteile gewährte Gegenleistung wiederum in Beteiligungsrechten besteht. Von einem wirtschaftlich frei verfügbaren Entgelt kann deshalb nicht gesprochen werden. Es ist gewissermaßen "betriebsnotwendig", daß an die Stelle der eingebrachten Anteile die neuen Beteiligungsrechte treten (Ersatzbeschaffung)[25]. Ein wirtschaftlich frei verfügbares Entgelt ist erst dann gegeben, wenn der Einbringende die erhaltenen Gesellschaftsanteile veräußert. Es würde deshalb dem wirtschaftlichen Sachverhalt entsprechen, wenn auch die spätere Einbringung der aus der Umwandlung erworbenen Gesellschaftsanteile in ein Geschäftsvermögen als ein erfolgsneutraler Vorgang und nicht wie eine Realisationshandlung behandelt werden würde. Dies hätte zur Folge, daß die Einbringung der aus der Umwandlung hervorgegangenen Kapitalanteile zum Gestehungswert (Anschaffungskosten) vorgenommen werden könnte. Im Gegensatz zu einer Veräußerung der Anteile an einen Dritten würde sich somit eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Einbringung erübrigen. Voraussetzung dazu ist – und das sei an dieser Stelle nochmals betont –, daß die eingetauschten Gesellschaftsanteile für den betreffenden Gesellschafter derselben wirtschaftlichen Zweckbestimmung dienen wie die eingebrachten. Dies wird in der Regel dann zu bejahen sein, wenn nach dem Gesamtbild die Einflußnahme in der neuen Form mit dem sich aus der früheren Beteiligung ergebenden Einfluß vergleichbar ist[26].

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, daß die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zu keiner Realisation der in dem Betrieb steckenden stillen Reserven führt. Die Aufrechnung eines Liquidationsgewinnes ist, sofern die Aktiven und Passiven der Personengesellschaft zu den bisherigen Buchwerten in die Kapitalgesellschaft eingebracht werden, vom steuerwirtschaftlichen Standpunkt aus abzulehnen. Die rein formalrechtliche Betrachtungsweise, "wonach beim Eintausch eines Ver-

25 Ändert sich die wirtschaftliche Zweckbestimmung aber derart, daß für den Einbringenden die neuen Anteile nur noch den Charakter einer Kapitalanlage besitzen, über die ohne weiteres wirtschaftlich frei verfügt werden kann, so ist die Einbringung der aus der Umwandlung stammenden Kapitalanteile in ein Geschäftsvermögen steuerlich gleich wie die Veräußerung eben dieser Anteile an Dritte zu behandeln (Realisationshandlung).

26 Vgl. BFH-Urteil vom 2.11.1965, BStBl 1966, S. 127

mögensrechtes in ein anderes Vermögensrecht unter allen Umständen eine Realisierung eines bisher unversteuerten Mehrwertes vorliege"[27], trägt dem Umstand nicht Rechnung, daß bei der Umwandlung eine Gewinnverwirklichung weder gewollt noch tatsächlich erreicht wird. Es ist daher zu begrüßen, daß in neuerer Zeit sowohl die Steuerpraxis als auch das Schrifttum[28] und die Steuerrechtsprechung[29] ihre primäre Annahme, es liege in diesem "Vermögenseintausch" eine Liquidationsmaßnahme vor, verlassen haben und jetzt – nach unserem Dafürhalten zu Recht – die Auffassung vertreten, daß die Umwandlung dann, wenn damit bloß eine Änderung der Rechtsform und keine Geschäftsaufgabe verbunden ist, auch wehrsteuerrechtlich keinen Liquidationstatbestand darstellt, der zur Besteuerung der vorhandenen auf die Kapitalgesellschaft übertragenen stillen Reserven führt. Diese Form der Umwandlung hat also, was die stillen Reserven anbetrifft, keine unmittelbaren ertragsteuerlichen Folgen.

B. Die Behandlung des Goodwill

In der Einbringung sämtlicher Aktiven und Passiven einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft kann – wie unter lit. A bereits gezeigt wurde – eine entgeltliche Veräußerung einer Unternehmung gesehen werden. Diese Ansicht beruht bekanntlich auf der Überlegung, daß die Gewährung von Kapitalanteilsrechten an die bisherigen Geschäftsinhaber der Personengesellschaft ein Entgelt für die Übertragung der Wirtschaftsgüter auf die Kapitalgesellschaft darstellt. Auf Grund dieser Rechtslage könnte die Steuerbehörde – gestützt auf eine weite Umschreibung des Realisationsbegriffes – verlangen, daß auch ein Goodwill aktiviert und als Bestandteil des Liquidationsgewinns der Besteuerung unterworfen würde.

Unter der Annahme, daß der Goodwill mit Fr. 50 000.– zu bewerten ist, würde sich der gesamte Liquidationsgewinn einschliesslich der stillen Reserven auf Fr. 550 000.– (500 000.– + 50 000.–) belaufen. Die steuerliche Liquidationsbilanz sähe demnach so aus:

27 Rohner, H., a.a.O., S. 164
28 Vgl. – Känzig, E., Kommentar a.a.O., Art. 21, N 99/100, – Perret, Ch., Masshardt, H., Kommentar, a.a.O., Art. 43, N 20
29 Vgl. BGE vom 20. Juni 1969, a.a.O., S. 497ff.

Beispiel 5:

Liquidationsbilanz der A & Co-Personengesellschaft per Umwandlungszeitpunkt:

Aktiven		*Passiven*	
Liegenschaften	500.000.–	Kapitalkonto A	735.000.–
Maschinen	400.000.–	Kapitalkonto B	315.000.–
Warenlager	280.000.–	Hypotheken	100.000.–
Debitoren	250.000.–	Kreditoren	300.000.–
Bank/Kassa	50.000.–	Rückstellungen	80.000.–
Goodwill	50.000.–		
	1.530.000.–		1.530.000.–

Gemäß den Beteiligungsverhältnissen würde sich somit für A (70 %) das neue Kapital auf Fr. 735 000.– (350 000.– + 350 000.– + 35 000.–) und für B (30 %) auf Fr. 315 000.– (150 000.– + 150 000.– + 15 000.–) stellen.

Obgleich der Tatbestand der Realisierung des Goodwill (Ausscheiden eines Geschäftes aus der Verfügungsgewalt des Unternehmers) erfüllt zu sein scheint, erheben sich trotzdem Bedenken gegen dessen steuerliche Erfassung. Es stellt sich – wie bei den stillen Reserven – die Frage, ob der herkömmliche Begriff der Goodwillrealisierung nicht zu weit ist, um dem bei der Umwandlung in Erscheinung tretenden Sachverhalt gerecht zu werden[30].

Bei der Behandlung der stillen Reserven im Falle der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft stellten wir fest, daß es für die Bejahung der Reservenrealisation nicht nur genügt, daß das Geschäftsvermögen gegen Entgelt aus der Verfügungsgewalt des Unternehmers ausscheidet. Der Veräußerer muß auch in der Lage sein, über dieses Entgelt wirtschaftlich frei verfügen zu können. Diese Möglichkeit ist aber hier nicht gegeben, weil das unternehmerische Engagement fortgesetzt werden soll. Das Entgelt muß in diesem Fall in Anteilen an der Kapitalgesellschaft bestehen, falls die Geschäftsteilhaber Unternehmer bleiben wollen. Deshalb werden die durch die stillen Reserven verkörperten Erträge nicht freigesetzt und damit für die Steuersubjekte nicht wirklich frei verfügbar. Diese Überlegungen, die zu einer Verneinung der Reservenrealisation (Ersatzbeschaffungstheorie) führten,

30 Es sei an dieser Stelle nochmals betont, daß der Goodwill nur einen Sonderfall stiller Reserven darstellt. Dementsprechend ist die Problemstellung grundsätzlich dieselbe.

lassen sich ohne weiteres auf die Goodwillrealisation übertragen. Auch hier wird das für den Goodwill vereinnahmte Entgelt aus der Veräußerung der Unternehmung wirtschaftlich nicht frei verfügbar. Es kann eben nicht zum Konsum verwendet oder in Wertpapieren, Liegenschaften oder anderen gewinnbringenden Wirtschaftsgütern angelegt werden. Erst wenn die Kapitalanteile veräußert werden, wird der im Verkaufspreis enthaltene Betrag für den Goodwill der Unternehmung tatsächlich frei, geht doch das unternehmerische Engagement damit unter. In diesem Fall ist es dann durchaus in Ordnung, wenn auch (neben den stillen Reserven) über den Goodwill der Unternehmung steuerlich abgerechnet wird.

Neben dieser – nach unserem Dafürhalten allein schon ausreichenden – Begründung gibt es aber noch eine Reihe von Argumenten, die ebenfalls zu einer Ablehnung der Goodwillrealisierung im Fall der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft führen.

Zunächst einmal ist darauf hinzuweisen, daß der Goodwill der aufgelösten Personengesellschaft, der auf die Kapitalgesellschaft übertragen werden soll, bei dieser wirtschaftlich als ein selbstgeschaffener und damit originärer Goodwill zu betrachten ist. Es ist zwar so, daß die Kapitalgesellschaft als selbständiger Rechtsträger neu gegründet wird, so daß diese von der aufgelösten Personengesellschaft, d.h. der Gesamthandgemeinschaft der Geschäftsinhaber, zivilrechtlich völlig verschieden ist. Vom Standpunkt der Kapitalgesellschaft kann also rechtlich der mit der Personengesellschaft verbundene Goodwill als ein fremder, nicht selbstgeschaffener und damit derivativer Goodwill angesehen werden. Nun ist aber doch zu beachten, daß die Gesellschafter der Personengesellschaft allein Gründer der Kapitalgesellschaft sind und allein zu deren Gesellschaftern mit gleichbleibender Beteiligungsquote werden. Das Geschäftsvermögen der übernehmenden Kapitalgesellschaft ist mit dem Geschäftsvermögen der "übertragenen" Personengesellschaft identisch. Die wirtschaftlichen Träger dieses Geschäftsvermögens bleiben dieselben. Das bisher gesamthänderische, d.h. persönlich gebundene, Geschäftsvermögen wird in ein rechtlich verselbständigtes Zweckvermögen transformiert, so daß sich vom wirtschaftlichen Ergebnis her nur eine Haftungsbeschränkung für diejenigen Gesellschafter (Komplementäre) ergibt, die bisher das Unternehmen betrieben haben und inskünftig in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft fortführen werden. Genau derselbe Personenkreis bleibt auch mit dem Goodwill verknüpft und partizipiert an ihm in Zukunft weiter. Die Auffassung, daß es sich hier um einen selbstgeschaffenen und eben nicht um einen fremden Goodwill handelt, läßt sich aber am besten durch die Annahme verdeutlichen, daß die Gesellschafter nach erfolgter Umwandlung die Kapitalgesellschaft wiederum in eine Personengesellschaft umwandeln. Dann müßte nämlich der jetzt in der Kapitalgesellschaft

aktivierte derivative Goodwill von der Personengesellschaft ebenfalls als Aktivposten übernommen werden[31]. Über den Umweg der zeitweiligen rechtlichen Verselbständigung des Geschäftsvermögens wäre es dann möglich, den (originären) Goodwill entgegen den bei Bilanzkontinuität geltenden allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in die Bilanz einzusetzen.

Ein weiteres Argument, das gegen eine Aktivierung des Goodwill im Falle der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft spricht, liegt darin begründet, daß sich die Umwandlung üblicherweise nach den Regeln der Sachgründung vollzieht. Nach Gesetz, Rechtsprechung und Literatur gilt aber, daß nur solche Sacheinlagen gemacht werden können, denen ein wirklicher Vermögenswert (OR 665, Abs. 2) zukommt, d.h., es muß sich um Wirtschaftsgüter handeln, die selbständig bilanzfähig sind. Diese Eigenschaft kommt dem Goodwill aber nur dann zu, wenn er entgeltlich erworben wurde, weil in diesem Fall der Goodwill auf Grund der eindeutig feststellbaren Gegenleistung (Kaufpreis) selbständig bewertungsfähig und sein Wertansatz deshalb objektiv nachprüfbar ist. Diese Voraussetzung ist aber nicht gegeben, wenn – wie bei dieser Umwandlungsvariante – Kapitalanteilsrechte an einer neuen Kapitalgesellschaft für die Einbringung des Geschäftsvermögens der Personengesellschaft gewährt werden. Es besteht keine Möglichkeit, den Wert der Kapitalanteilsrechte[32] unabhängig vom Wert der eingebrachten Unternehmung und deren Goodwill zu ermitteln[33]. Bei der Ermittlung des Werts der Gesellschaftsanteile müßte nämlich der Goodwill, dessen Wert ja gesucht ist, selbst einbezogen werden. Da sich aber der Wert einer unbekannten Größe nicht mit Hilfe einer anderen unbekannten Größe feststellen läßt (mathematisch: Gleichung mit zwei Unbekannten), besteht somit keine Möglichkeit, den Goodwill zu ermitteln. Auch würde in diesem Zusammenhang eine Beschränkung auf den nur durch Aufwendungen geschaffenen Goodwill nicht viel weiter helfen, da es in der Praxis äußerst

31 Es besteht wohl kein Zweifel, daß der nunmehr "derivative" Goodwill der Kapitalgesellschaft wie jedes andere Wirtschaftsgut in der Eröffnungsbilanz der Personengesellschaft übernommen werden könnte.

32 In den Fällen, in denen eine Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft vorgenommen wird, ist die Zahl der Beteiligten meist so gering, daß eine Kotierung der Aktien und damit ein Abstellen auf den Kurswert wohl kaum in Frage kommt. Auch eine Ermittlung des Wertes der Kapitalanteile gemäß den von der eidgenössischen Steuerverwaltung in der "Wegleitung für die Bewertung nichtkotierter Wertpapiere" (abgedruckt in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 40, S. 96ff.) aufgestellten Grundsätzen ist in diesem Zusammenhang wenig sinnvoll.

33 Zu dieser Ansicht gelangte der deutsche Reichsfinanzhof. Vgl. RFH vom 16.11.1933, RStBl 1934, S. 37, sowie RFH vom 17.7.1936, RStBl 1936, S. 877

schwierig sein dürfte, Aufwendungen, die zu einem Goodwill führten, von jenen Aufwendungen abzugrenzen, die nichts zu dessen Bildung beigetragen haben. Irgendwie wirkt sich nämlich jeder betriebliche Aufwand auf den Goodwill aus, so daß eine eindeutige Zurechnung kaum möglich sein dürfte. In Ermangelung von praktikablen Ermittlungsmethoden könnte deshalb ein Bilanzansatz für den Goodwill nur durch eine Schätzung, sei es durch die steuerveranlagende Behörde oder durch den Steuerpflichtigen selbst, ermittelt werden. Bei einer Schätzung durch die Steuerbehörde würde die Umwandlung für den Steuerpflichtigen aber mit einer kaum zumutbaren Ungewißheit belastet werden, da erst nach der Veranlagung durch die Steuerbehörde feststehen würde, auf welche Höhe sich ungefähr die aus der Umwandlung resultierende Steuerschuld belaufen würde. Die Zulässigkeit der Ermittlung des Goodwill auf dem Schätzungswege durch den Steuerpflichtigen selbst würde andererseits die Gefahr in sich bergen, daß durch den Ansatz eines Goodwill handelsrechtliche Gründungsvorschriften mißachtet würden, indem eben ein nicht selbständig bewertungsfähiger und objektiv nicht nachprüfbarer Vermögenswert durch die Gründer in die Bilanz eingestellt würde. Nicht umsonst stellt das Handelsrecht an Apportgründungen von Kapitalgesellschaften recht hohe Anforderungen, könnten doch sonst die Mindestkapitalvorschriften sowie die Bestimmungen des Gläubigerschutzes durch den Ansatz von fiktiven Aktiven oder, etwas überspitzt ausgedrückt, von non-valeurs, mühelos unterlaufen werden. Daher erscheint uns eine Anrechnung des Goodwill in der Anfangsbilanz der Kapitalgesellschaft auch handelsrechtlich als unzulässig[34]. Was aber handelsrechtlich nicht erlaubt ist, darf auf Grund des Prinzips der Maßgeblichkeit[35] der Handelsbilanz für die Steuerbilanz vom

34 Das schweizerische Handelsrecht läßt für diejenigen Umwandlungsvarianten, die zivilrechtlich eine Liquidation erfordern, eine Aktivierung des Goodwill zu. Der Goodwill kann demnach - falls die Buchführungspflichtigen dies wünschen – in der Handelsbilanz und damit auch in der Steuerbilanz ausgewiesen werden. Steuerlich hat dies jedoch zur Folge, daß der Goodwill dann als realisiert gilt und der entsprechende Betrag der Besteuerung unterliegt. Aus ertragsteuerlicher Sicht handelt es sich hier aber keineswegs um eine Goodwillrealisation im dargelegten Sinne (Vgl. vorne 3. Kapitel, Ziffer I, lit. C, Abs. 3) sondern um eine "buchmäßige" Goodwillverwirklichung. Diese hat ihre Ursache ausschließlich in dem, durch die zivilrechtliche Verfahrensweise (Liquidation, Sachgründung) bedingten, von uns aber kritisierten (siehe oben) handelsrechtlichen Aktivierungsrecht der Buchführungspflichtigen für den Goodwill.
Für das deutsche Handelsrecht kam das Landgericht Köln im Falle der Umwandlung einer Offenen Handelsgesellschaft in eine GmbH ebenfalls zum Schluß, daß eine Aktivierung des Geschäfts- und Firmenwerts (Goodwill) und damit eine Anrechnung dieses Wertes auf die Sacheinlagen nicht statthaft sei. – Landgericht Köln, Beschluß vom 26.2.1959,24 T 6/58, in: Der Betriebsberater, Jhg. 1959, S. 1081ff.

35 Die steuerliche Aktivierungspflicht hat ein handelsrechtliches Aktivierungsrecht zur Voraussetzung.

Fiskus nicht gefordert werden. Wenn aber handels- und steuerrechtlich eine Aktivierung des Goodwill in der Anfangsbilanz der Kapitalgesellschaft nicht zulässig ist, so kann auch ein Wertansatz für den Goodwill in der Schlußbilanz der Personengesellschaft nicht verlangt werden. Anders wäre dieser Sachverhalt nur dann zu beurteilen, wenn der Goodwill bereits in der Personengesellschaft als derivativer Goodwill ausgewiesen worden wäre, weil er vor der Einbringung von den Teilhabern mit der Übernahme des Geschäftes gegen Entgelt erworben wurde. Dieser als wirklicher Vermögenswert bereits anerkannte Goodwill verliert seine Bilanzfähigkeit nicht, wenn er später in die neu errichtete Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen eingebracht wird.

Wenn also wie im Falle einer Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die Geschäftsteilhaber mit den Gründern der Kapitalgesellschaft identisch sind und sich die Sachgründung in der Einlage von Vermögenswerten des Geschäftes erschöpft, so entspricht die steuerrechtliche Forderung nach einer Aktivierung des Goodwill und damit seinem Ausweis als steuerbarer Ertrag nicht den tatsächlichen Gegebenheiten, handelt es sich doch hier um einen selbstgeschaffenen, originären Goodwill, dem die Eigenschaft eines wirklichen Vermögenswertes nicht zukommt, da er nicht selbständig bewertungsfähig ist.

III. Die Belastung mit Verkehrsteuern

A. Die Warenumsatzsteuer

Wie bei der handelsrechtlichen Würdigung der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ausgeführt wurde, bedingt dieser Wechsel der Rechtsform verschiedene Zwischenschritte, nämlich Liquidation, Neugründung und Einzelrechtsnachfolge. In der Übertragung des Geschäftsvermögens von der Personengesellschaft auf die juristische Person könnte demnach eine "Warenlieferung" an die Kapitalgesellschaft gesehen werden, die im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses (WUStB) einen steuerpflichtigen Umsatz darstellt. Diese Auffassung wird noch durch den Art. 13, Abs. 2 WUStB besonders unterstrichen, der ausdrücklich bestimmt, daß auch Lieferungen im Liquidationsverfahren umsatzsteuerpflichtig sind.

Auf Grund der spezifischen Ausgestaltung der Eidgenössischen Warenumsatzsteuer als Einphasensteuer ist aber für die steuerliche Behandlung nicht allein die "Eigentums"-übertragung von Bedeutung, sondern auch die Frage, ob die umzuwandelnde Unternehmung Grossist ist oder nicht.

1. Die umzuwandelnde Unternehmung ist Grossist

Nach Art. 9, Abs. 3 WUStB gilt ein neu eröffneter Betrieb dann als Grossist, "wenn nach den Umständen anzunehmen ist, daß der im laufenden Kalenderjahr erzielte Umsatz, auf ein volles Jahr umgerechnet, den Betrag von Fr. 35.000.– übersteigen wird". War die umzuwandelnde Unternehmung aber bereits Grossist, so ist anzunehmen, daß auch der umgewandelten ("neu eröffneten") Unternehmung die Grossisteneigenschaft zukommt, da ja unterstellt werden kann, daß sich bei der Umwandlung nur die Rechtsform, nicht aber der Geschäftszweck oder gar das Geschäftsvolumen von heute auf morgen grundlegend ändert. Dementsprechend ist in der Umwandlung kein warenumsatzsteuerpflichtiger Vorgang zu sehen, denn Lieferungen unter Grossisten sind steuerfrei (Art. 14, Abs. 1, lit. a WUStB).

2. Die umzuwandelnde Unternehmung ist nicht Grossist

Fehlt der umzuwandelnden Unternehmung die Grossisteneigenschaft, so ist anzunehmen, daß sie der neu zu errichtenden Kapitalgesellschaft ebenfalls fehlt. Lieferungen unter Nichtgrossisten sind aber nicht steuerbar, so daß eine Steuerpflicht auch hier nicht in Frage kommt.

Unsere warenumsatzsteuerrechtliche Untersuchung ist aber mit dieser Feststellung noch nicht beendet. Es ist noch zu prüfen, ob nicht auch die Art der übertragenen Wirtschaftsgüter (Vorratsvermögen, Anlagevermögen) von Bedeutung ist.

a. Die Übertragung des Vorratsvermögens

Bei der Übertragung der in der umzuwandelnden Unternehmung vorhandenen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halb- und Fertigfabrikate sowie Handelswaren handelt es sich entweder um steuerfreie Lieferungen zwischen Nichtgrossisten oder um eine steuerfreie Engroslieferung, da die übernommenen Wirtschaftsgüter für den Wiederverkauf bzw. für die Verwendung als Werkstoff bestimmt sind (Art. 14, Abs. 1, lit. a WUStB). Eine Steuerpflicht für die Übertragung des Vorratsvermögens besteht demnach nicht.

b. Die Übertragung des Anlagevermögens

Bei der Übertragung des Anlagevermögens (Maschinen, Fuhrpark, Transporteinrichtungen usw.) entsteht keine Steuerpflicht, weder handelt die umzuwandelnde Unternehmung mit diesen Wirtschaftsgütern gewerbsmäßig (Art. 10 WUStB), noch wird dieses Vermögen vom Erwerber zum Wieder-

verkauf (Art. 16 WUStB) verwendet[36]. Daher kann auch die Übertragung von Anlagevermögen im Wege der Umwandlung generell nicht besteuert werden[37].

Auf Grund der steuerrechtlichen Bestimmungen kann also der bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft durch Übertragung des Vermögens der Personengesellschaft gegen Gewährung von Anteilsrechten an der Kapitalgesellschaft vollzogene Umsatz nicht besteuert werden. Diese Regelung trägt den bei der Umwandlung anzutreffenden wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung und entspricht dem allgemeinen Verständnis über das Wesen des Umsatzes. Im Sprachgebrauch der kaufmännischen Praxis werden nämlich mit Umsatz nur jene Bewegungen bezeichnet, die mit dem Absatzmarkt der Unternehmung in Beziehung stehen. In der Umwandlung einen Umsatz als Ergebnis der Absatztätigkeit sehen zu wollen, ist sachlich ungerechtfertigt. Hier liegt eben keine echte Lieferung im Sinne einer Phase des gesamtbetrieblichen Prozesses vor. Die auf die umgewandelte Unternehmung übergegangenen Wirtschaftsgüter sind nicht verwertet worden. Ein eigentliches Umsetzen von der Sachform in die Geldform hat nicht stattgefunden. Dies geht am besten daraus hervor, daß infolge der Umwandlung das wirtschaftliche Markt- und Kapitalrisiko für die betreffenden Wirtschaftsgüter bestehenbleibt und von dem gleichen Gesellschafterkreis weiterhin getragen werden muß. Erst wenn es der umgewandelten Unternehmung gelingt, einen Dritten als Abnehmer zu finden, liegt im wirtschaftlichen und rechtlichen Sinne ein Umsatz vor. Dann – nicht schon bei der Umwandlung selbst – hat eine echte Leistungsverwertung stattgefunden, weil die Waren endgültig den Herrschaftsbereich und damit die Risikosphäre der Unternehmung verlassen.

Da das Steuerrecht – wenn auch aus anderen Überlegungen heraus – zu einem Ergebnis gelangt, das den wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft entspricht, erübrigt sich jede weitere kritische Würdigung dieses Vorgangs aus steuerwirtschaftlicher Sicht.

B. Die Handänderungsabgabe

Besitzt die umzuwandelnde Personengesellschaft Grundstücke, so müssen diese auf die neu zu gründende Kapitalgesellschaft übertragen werden. Da die Übertragung des Eigentums an Grundstücken zufolge der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft auf Grund der handelsrecht-

36 Vgl. dazu auch BGE 73 I 263
37 Vgl. Rohner, H., a.a.O., S. 152/153

lichen Vorschriften sich im Wege der Einzelrechtsnachfolge zu vollziehen hat, ist sowohl zivilrechtlich als auch grundbuchrechtlich eine Handänderung gegeben. Die Kapitalgesellschaft tritt als neuer Grundstückseigentümer an die Stelle der bisher im Grundbuch eingetragenen Firma der Gesamthandgemeinschaft (Personengesellschaft). Für die Handänderungsabgabe, die als Rechtsverkehrsteuer an den Vorgang der Eigentumsübertragung (Erwerbsvorgänge) von Grundstücken anknüpft, sind somit die Voraussetzungen der Steuerpflicht gegeben. Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ist daher ein handänderungsrechtlich maßgebender Tatbestand.

Nun muß allerdings beachtet werden, daß eine Handänderung im eigentlichen Sinne bei der Umwandlung weder beabsichtigt noch tatsächlich erfolgt ist. Die bisherigen Gesellschafter führen den gleichen Betrieb unter einer neuen Rechtsform weiter. Rechtlich geht zwar mit der Umwandlung das Eigentum an den betreffenden Grundstücken auf die Kapitalgesellschaft über, die wirtschaftliche Verfügungsmacht aber liegt wie bisher bei denselben Gesellschaftern. Die Handänderung hat für diese Form der Umwandlung nur formellen Charakter. Es gehört zwar zum Wesen der Handänderungsabgabe als Verkehrsteuer, daß grundsätzlich, d.h. soweit nicht gesetzliche Ausnahmen bestehen, jede Handänderung, auch wenn sie nur formeller Natur ist, der Steuerpflicht unterliegt. Der Gesetzgeber hat aber häufig neben den formaljuristischen Überlegungen auch andere – nämlich wirtschaftliche – Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Dies beweist Art. 5, Abs. 2 sowie im besonderen Art. 5, Abs. 3 GHaPf. Hier wird ausdrücklich der Tatbestand der Handänderung auf jene Fälle erweitert, bei denen das Eigentum beim bisher Berechtigten verbleibt, die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück aber auf einen Dritten übergeht. Diese Erweiterung der die Steuer auslösenden Ereignisse auf andere als nur zivil- und grundbuchrechtlich maßgebende Tatbestände ist Ausfluß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Nach unserem Dafürhalten geht es nun aber nicht an, daß der Steuergesetzgeber die zivilrechtliche Tatbestandsumschreibung nur dann verläßt, wenn dies zu seinen Gunsten, d.h. zu größeren Fiskaleinnahmen des Staates, führt. Gerade der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist es unter den Aspekten der Gerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eigen, daß sie bei der Würdigung bestimmter Tatbestände des Wirtschafts- und Rechtslebens den beiden Parteien, Fiskus wie Steuerpflichtigen, die gleichen Vorteile einräumt[38]. Vom steuerwirtschaftlichen Standpunkt aus ist es zwar

38 Dem Bundesgericht erscheint es als unzulässig, daß eine Steuerbehörde nach Belieben, etwa immer dann, wenn es für den Fiskus günstiger ist, der wirtschaftlichen Betrachtungsweise den Vorzug gibt, da dies gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit verstoßen würde (Art. 4 der Bundesverfassung). Vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 26, S. 155 und Bd. 28, S. 124

durchaus richtig, wenn Rechtsgeschäfte, durch welche die faktische Verfügungsmacht an Grundstücken übertragen wird, dem zivilrechtlichen Eigentumswechsel gleichgestellt werden. Umgekehrt ist eine Steuerpflicht aber dann zu verneinen, wenn zwar formalrechtlich eine Eigentumsübertragung stattfindet, von einer wirtschaftlichen Handänderung aber nicht gesprochen werden kann, weil die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück bei den bisher Berechtigten verbleibt[39]. Gerade die Umwandlung ist ein Musterbeispiel für eine Handänderung, bei der zwar rechtlich, nicht aber wirtschaftlich ein Wechsel eintritt. Es wäre daher angebracht, wenn im Falle der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft auf die Erhebung der Handänderungsabgabe verzichtet würde. Daß eine solche Behandlung durchaus möglich ist, beweist der zürcherische Steuergesetzgeber. Er bestimmt, daß bei "Umwandlungen von Einzelfirmen, Personengesellschaften oder juristischen Personen ohne wertmäßige Änderung der Anteilsrechte der Beteiligten"[40] keine Handänderungssteuer zu erheben ist. Damit wird auch von einem schweizerischen Gesetzgeber anerkannt, daß den Handänderungen infolge Umwandlung nur formelle Bedeutung zukommt. Voraussetzung für diese Steuerfreiheit ist indessen, daß keine quotenmässige Veränderung der Beteiligungsstruktur erfolgt. Verkauft ein Gesellschafter nach der Umwandlung seine Kapitalanteilsrechte ganz oder teilweise an einen Dritten, so hat er wirtschaftlich für den ihm zustehenden Anteil an den Grundstücken eine Handänderung vorgenommen. Auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann es der Steuerbehörde daher nicht verwehrt bleiben, diesen Anteilsverkauf gleichzubehandeln, wie wenn der Gesellschafter einen Anteil an der Personengesellschaft verkauft hätte. Da die Änderung im Personenbestand von Gemeinschaften zu gesamter Hand als grundsätzlich abgabepflichtig gilt[41], ist demnach auch bei der Veräußerung der Gesellschaftsanteile die Handänderungsabgabe geschuldet. Wäre dem nicht so, so könnte die Umwandlung besonders dann, wenn ein umfangreicher Grundbesitz vorhanden ist, der Wert der Grundstücke in den Kapitalanteilen also repräsentativ ist, ohne daß es sich um eine reine Immobiliengesellschaft handelt, zu einer unzulässigen Steuerumgehung mißbraucht werden. Dies

39 Die Zulässigkeit eines solchen Umkehrschlusses wird von gewissen Autoren verneint. "Aus dem Umstand, daß nach dem Gesetz auch wirtschaftliche Handänderungen zu besteuern sind, ist nicht der Schluß zu ziehen, es seien deswegen gewisse zivilrechtliche Handänderungen nicht zu besteuern." – Expertenkommission *Gutachten* über Änderung des kantonalen und eidgenössischen Steuerrechts im Hinblick auf *Umwandlungen* und Fusionen geschäftlicher Unternehmungen (Änderung der Rechtsform) und auf Holdingverhältnisse, Zürich 1964, S. 110

40 Steuergesetz des Kantons Zürich (Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951), § 180 lit. d (ZHStG)

41 Art. 5, Abs. 1, lit. a GHAPf

entspricht aber nicht dem allgemeinen steuerwirtschaftlichen Postulat, daß wirtschaftlich Gleiches gleichbesteuert werden soll. Aus diesem Grunde erscheint es angemessen, die Besteuerung der Veräußerung der aus der abgabeneutralen Umwandlung hervorgegangenen Kapitalanteile zeitlich zu begrenzen. Zu denken ist diesbezüglich – nicht zuletzt aus Gründen der Veranlagungsökonomie – an einen Zeitraum, wie er anlässlich der Behandlung der stillen Reserven vorgeschlagen wurde, nämlich 3–5 Jahre[42]. Werden also die Anteile innerhalb dieser Frist verkauft, so ist vom Veräußerer auf dem ihm wirtschaftlich zustehenden Grundstücksanteil die Handänderungsabgabe zu entrichten, weil neben der rechtlichen jetzt auch die wirtschaftliche Verfügungsmacht aufgegeben wird.

Zusammenfassend ergibt sich aus steuerwirtschaftlicher Sicht, daß die Erhebung einer Handänderungsabgabe im Falle der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nicht geboten ist, weil die formelle Eigentumsübertragung lediglich zu dem Zwecke erfolgt, dem Vermögensträger durch Umwandlung eine andere äußere Rechtsform zu geben, ohne daß wirtschaftlich eine Änderung in der Verfügungsmacht über die Grundstücke eingetreten wäre[43].

C. Die Emissionsabgabe

Von der Emissionsabgabe auf Aktien, GmbH- und Stammkapitalanteilen sind nur die juristischen Personen betroffen. Wird eine Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, indem die einzelnen Wirtschaftsgüter als Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen eingebracht werden, so ist zu beachten, daß diese Begründung von Beteiligungsrechten an Körperschaften einen emissionsabgabepflichtigen Tatbestand darstellt. Dabei bildet nach Art. 18, Abs. 1 StG die Eintragung der Kapitalgesellschaft ins Handelsregister den die Steuer auslösenden Verkehrsvorgang. Bemessungsgrundlage für die Abgabe ist nicht der Nominalwert der Kapitalanteilsrechte, sondern der wirkliche Wert des Apports, d.h. also der wahre Wert der Unternehmung als Ganzes (Verkehrswert). Dies trifft auch dann zu, wenn

42 Ist die Veräußerung von Anteilen einer Kapitalgesellschaft nach dem einschlägigen Gesetz als Grundstücksveräußerung zu betrachten, so gilt diese zeitliche Beschränkung natürlich nicht.

43 Vgl. Zuppinger, F., Die zürcherische Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer, in: Veröffentlichungen des Kantonalen Steueramtes Zürich, Heft 3, Zürich 1956, S. 108

ertragsteuerrechtlich eine Unterbewertung der Sacheinlage zulässig ist[44]. Bei der Berechnung des Wertes der Sacheinlage als Gegenleistung für den Erwerb der Kapitalanteilsrechte ist neben den stillen Reserven auch der Goodwill zu berücksichtigen[45]. Für die Ermittlung der Emissionsabgabe sind demnach weder die Bilanzansätze der Personengesellschaft noch diejenigen der Kapitalgesellschaft maßgebend[46].

Aus steuerwirtschaftlicher Sicht kann gegen die Erhebung einer Emissionsabgabe im Falle der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nicht viel eingewandt werden. Wie bei der Darlegung der Ziele der Steuerwirtschaftslehre ausgeführt wurde[47], sollte wirtschaftlich Gleiches gleichbesteuert werden. Eine Befreiung oder Ermäßigung der Emissionsabgabe bei der Umwandlung könnte sonst zur Folge haben, daß statt der Gründung einer Kapitalgesellschaft zunächst die Rechtsform einer Personengesellschaft gewählt wird und kurz darauf die Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft erfolgt. Über die Einschaltung einer Zwischenstufe (Personengesellschaft) mit anschließender Umwandlung könnte so die bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft fällig werdende Emissionsabgabe umgangen werden. Wäre dieser Vorgang begünstigt, so würde gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen, liegt doch in beiden Fällen der gleiche wirtschaftliche Tatbestand, nämlich die Gründung einer Kapitalgesellschaft, vor[48].

Allerdings erscheint in bezug auf die Steuerbemessung der Ansatz eines Goodwill als fiskalische Überspitzung. Es ist zwar durchaus richtig, wenn bestimmte immaterielle Werte, wie Patente, Lizenzen, Markenrechte, Konzessionen usw., bei der Berechnung der Emissionsabgabe berücksichtigt werden, kommt ihnen doch die Eigenschaft von wirklichen Vermögenswerten zu, auch wenn sie in der Gesellschaftsbilanz nicht als Vermögen zum Ausdruck kommen. Der Goodwill dagegen ist eine imponderabile Größe, sein Wertansatz ist nur dann eindeutig feststellbar, wenn von einem Erwerber der Unternehmung ein Entgelt bezahlt wird, das den Substanzwert übertrifft. Dies ist aber bei der Umwandlung nicht der Fall, da dem Goodwill in diesem Zusammenhang die Eigenschaft eines selbständig bewertungsfähigen und objektiv nachprüfbaren Vermögenswertes auch dann nicht zukommt, wenn

44 "Eine Unterbewertung der Sacheinlage liegt vor, wenn der Nennwert der gegen die eingebrachten Sacheinlagen ausgehändigten Aktien niedriger ist als der tatsächliche Wert des Apports." – Rüfli, W., Boemle, M., Unternehmungsfinanzierung, Zürich 1961 S. 48

45 Vgl. Amstutz, P., Wyss, E., Das eidgenössische Stempelsteuerrecht, Zürich/Leipzig 1930, StG 23, N 4

46 Vgl. Vuille, J.-M., a.a.O., S. 139–140

47 Vgl. vorne 1. Kapitel, Ziffer II

48 Vgl. Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. II, 1. Halbb., a.a.O., S. 178

für ihn ein Betrag angesetzt wird, der bei einem Verkauf der Unternehmung an einen unbeteiligten Dritten mutmaßlich erzielt worden wäre[49]. Der Einbezug des Goodwill in die Bemessungsgrundlage würde bedeuten, daß damit Kapital besteuert wird, das auf recht vagen Schätzungen beruht und damit eher fiktiven als tatsächlichen Charakter besitzt[50].

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen kann also festgestellt werden, daß die Belastung der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft mit Emissionsabgabe aus steuerwirtschaftlicher Sicht seine Richtigkeit hat. Ein anderes steuerliches Vorgehen wäre kaum gerechtfertigt, da sie zu einer Verletzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Tatbestände führen könnte.

49 Siehe vorne, Ziffer II, lit. B

50 Die Steuerpraxis verzichtet nicht auf den Ansatz eines – vorhandenen Goodwill, ist aber bei dessen Wertermittlung aus den oben genannten Gründen (Schätzung) äußerst vorsichtig.

6. Kapitel:
DIE UMWANDLUNG EINER KAPITALGESELLSCHAFT IN EINE PERSONENGESELLSCHAFT

I. Die handelsrechtliche Ausgangslage

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft führt handelsrechtlich zu einem Wechsel des Rechtssubjektes. An die Stelle der Kapitalgesellschaft als rechtlich selbständiger Unternehmensträger tritt die Personengesellschaft im Sinne einer Gesamthandgemeinschaft der Geschäftsteilhaber. Für die Gesellschafter der Unternehmung wird damit aus der mittelbaren, durch die Anteilsrechte verkörperten Beteiligung an dem Gesellschaftsvermögen eine unmittelbare Berechtigung. Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft bedingt somit handelsrechtlich, daß das bestehende Unternehmen aufgelöst, ein neues Unternehmen gegründet wird und sämtliche Vermögensgegenstände einzeln (Einzelrechtsnachfolge) übertragen werden. Bei der Gründung einer aus der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft hervorgehenden Personengesellschaft ist besonders zu beachten, daß nur natürliche Personen unbeschränkt haftende Gesellschafter (Komplementäre) sein können, während die Rechtsstellung von Kommanditären auch von Personen- und Kapitalgesellschaften eingenommen werden kann. Praktisch kommt eine solche Änderung der Rechtsform selten und in diesen seltenen Fällen meist nur dann vor, wenn sich die Gesellschaftsanteile an der Kapitalgesellschaft in den Händen von wenigen Personen (personenbezogene Unternehmungen) befinden, da die Rechtsform der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft sich nicht für eine große Zahl von Beteiligten eignet.

II. Die ertragsteuerliche Behandlung

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft führt auch zu einem Wechsel des Steuersubjektes. An die Stelle der Kapitalgesellschaft treten nun die Geschäftsteilhaber, die inskünftig für die Erträge der Personengesellschaft steuerpflichtig werden. Nach Art. 53, Abs. 2 WStB schulden Steuersubjekte, die vor oder während der Veranlagungsperiode in Liquidation getreten sind, bei Aufhören der Steuerpflicht eine volle Jahressteuer auf den in der Berechnungs- und Veranlagungsperiode erzielten Kapitalgewinnen und Wertmehrungen im Sinne von Art. 21, Abs. 1 lit. d und f WStB. Da handelsrechtlich die Durchführung eines Liquidationsverfahrens vorgeschrieben ist und die Steuerpflicht demnach endigt, kann nach dem

Wortlaut von Art. 53 WStB von der Steuerbehörde verlangt werden, daß die untergehende Kapitalgesellschaft ihre Existenz mit einer steuerlichen Liquidationsbilanz abschließt, in der sämtliche stille Reserven aufgelöst werden und ein gegebenenfalls vorhandener Goodwill aktiviert wird. Der sich dabei ergebende Überschuß der Aktiven über die Passiven ist demnach als Liquidationsgewinn der Besteuerung zu unterwerfen. Eine Übertragung der Aktiven und Passiven der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft zu den bisher steuerlich maßgebenden Buchwerten scheint somit nicht möglich zu sein.

A. Die Behandlung der stillen Reserven

Auf Grund der steuerlichen Rechtslage ist anzunehmen, daß im Zuge der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft sämtliche stillen Reserven aufgelöst und als Teil des Liquidationsgewinnes der Besteuerung unterworfen werden müssen[1]. Begründet wird dieser steuerliche Zwang zur Gewinnverwirklichung mit dem Verweis auf die handels- und steuerrechtlichen Bestimmungen (Liquidation), sodann mit dem geltenden Ertragsteuersystem für Kapitalgesellschaften (Wegfall der Doppelbelastung von Gesellschaft und Gesellschafter) und schließlich damit, daß dieser Form der Umwandlung ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft zugrunde liege und somit die Voraussetzungen für eine echte Reservenrealisation gegeben seien. Prüfen wir nun im einzelnen die von der steuerrechtlichen Seite vorgetragenen Begründungen für eine Reservenrealisation, indem zuerst das Argument, der Umwandlung liege ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft zugrunde, näher untersucht werden soll.

Die Interpretation der Umwandlung als eine Veräußerung gegen Entgelt erscheint auf den ersten Blick logisch und zweckentsprechend, stellt sich doch die Übernahme des Gesellschaftsvermögens durch die Gesellschafter wie ein "Tausch" dar. Als Gegenleistung für die Hingabe der zu übertragenden Vermögensgegenstände erhält die Kapitalgesellschaft von den Gesellschaftern die Gesellschaftsanteile. Bei näherer Prüfung ergibt sich jedoch, daß diese Ansicht nicht richtig ist. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß nach dem allgemeinen rechtlichen Sprachgebrauch unter Veräußerung die Übertragung

1 Dies ist die Auffassung des Schrifttums. Vgl. – Känzig, E., Kommentar, Art. 49, N 142, – Perret, Ch., Masshardt, H., Kommentar, Art. 53, N 10, – Schärrer, E., Die Besteuerung der stillen Reserven bei Umwandlungen, Zusammenschlüssen und Teilung von Unternehmungen in: Steuer-Revue, 1968, S. 485, – Tobler, W., a.a.O., S. 65, – Vuille, J.-M., a.a.O., S. 136

eines Wirtschaftsgutes oder einer Mehrzahl von Wirtschaftsgütern zu verstehen ist. Ihr ist wesentlich, daß Veräußerer und Erwerber Leistung und Gegenleistung gegenseitig austauschen. Da sich Dritte nichts zu schenken pflegen, entspricht in der Regel der Wert der Gegenleistung demjenigen der Leistung. Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft stellt die Hingabe der Gesellschaftsanteile aber keine angemessene Gegenleistung dar, weil die Anteile ja nur das Vermögen der Kapitalgesellschaft verkörpern. Durch die Übertragung der Wirtschaftsgüter sind die von den Gesellschaftern gehaltenen Anteilsrechte wertlos geworden. Wertlose Wirtschaftsgüter können aber nicht als Gegenleistung im Sinne eines Entgeltes angesehen werden. Dies geht am besten daraus hervor, daß – unter der Annahme, daß die Kapitalgesellschaft noch einige Zeit bestehenbliebe – die eigenen Anteile nicht in die Bilanz eingestellt werden könnten, da ihnen ein wirklicher Vermögenswert nicht mehr zukommt. Das, was ihren Wert einmal ausmachte, nämlich das Vermögen der Kapitalgesellschaft, ist in die Hände von "Dritten" übergegangen. Konnte bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft noch durchaus die Auffassung vertreten werden, daß es sich bei der Einbringung des Geschäftsvermögens in die Kapitalgesellschaft um ein entgeltliches Rechtsgeschäft handle, weil den für die Übergabe der Wirtschaftsgüter erhaltenen Gesellschaftsanteilen die Eigenschaft von wirklichen und damit bewertungsfähigen Vermögenswerten zukommt, so läßt sich diese Fiktion hier nicht mehr aufrechterhalten. Die Beteiligung an der untergehenden Kapitalgesellschaft stellt keine Entschädigung für das aus der Unternehmung ausgeschiedene Vermögen dar, weil sie eben mit der Umwandlung wertlos geworden ist. Die steuerliche Beurteilung der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft als eine gegenseitige, auf Leistungsaustausch gerichtete Vereinbarung erweist sich bei näherer Prüfung überhaupt als zivilrechtlich falsch. Anders als beispielsweise die obligatorischen Verträge, wie Kauf, Miete, Pacht, Darlehen usw., ist – von der untergehenden Kapitalgesellschaft aus betrachtet – die Umwandlung kein auf einen Leistungsaustausch gerichtetes Rechtsgeschäft. Nach Sinn und Zweck der Umwandlung besteht nämlich der Inhalt der Vereinbarung gerade darin, daß Leistungen nur in einer Richtung erbracht werden sollen. Der Übergang des Vermögens der untergehenden Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft hat seine Ursache in dem von den Gesellschaftern vereinbarten Umwandlungsbeschluß. Eine Gegenleistung für die Übertragung der Wirtschaftsgüter wird überhaupt nicht erbracht. Die Kapitalanteilsberechtigten übertragen ihre Beteiligung gar nicht mehr auf die Kapitalgesellschaft. Vielmehr geht die Kapitalgesellschaft als juristische Person mit der Umwandlung unter. Damit erlöschen die Kapitalanteilsrechte in den Händen der Gesellschafter. Der reale Umwandlungsvorgang zeigt demnach, daß die

untergehende Kapitalgesellschaft für die Übertragung ihrer Wirtschaftsgüter keine Gegenleistung erhält. Deshalb kann auch nicht gesagt werden, die Gesellschafter würden im Zuge der Umwandlung ihrer Kapitalgesellschaft den Betrieb abkaufen. Die Behandlung der untergehenden Beteiligung als eine Gegenleistung ist nicht möglich. Stille Reserven werden nach den allgemeinen Grundsätzen nur dann realisiert, wenn dafür effektiv eine Gegenleistung erbracht wird, nicht aber, wenn ein Entgelt fingiert werden muß. Es ist daher THIEL[2], einem deutschen Steuerrechtler, der sich eingehend mit gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen und deren steuerlichen Folgen befaßt hat, zuzustimmen, wenn er in diesem Zusammenhang darauf hinweist, daß der Tauschgedanke der rechtlichen und wirtschaftlichen Eigenart der hier in Betracht kommenden gesellschaftsrechtlichen Vorgänge nicht gerecht wird. "In Wahrheit handelt es sich bei diesen Vorgängen nicht um einen Tausch, sondern um Vorgänge mit Einlage- und Entnahmecharakter, die auch steuerlich als solche gewertet werden sollten[3]."

Die Forderung nach Realisation der stillen Reserven im Falle der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft wird nun aber nicht nur mit der Konstruktion eines entgeltlichen Veräußerungsgeschäftes (Tausch) gerechtfertigt, sondern auch mit der Tatsache, daß handelsrechtlich für diese Form der Umwandlung ein Liquidationsverfahren vorgeschrieben sei. Begründen läßt sich diese Auffassung unter Bezug auf OR 745, wonach das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft nach Tilgung der Gesellschaftsschulden anteilsmäßig auf die Gesellschafter in deren Eigentum übertragen und daraufhin von diesen in die Personengesellschaft eingebracht wird.

Diese zerlegende Betrachtungsweise verkennt, daß die Umwandlung einer Unternehmung das Gegenteil einer Liquidation ist[4]. Bei der Behandlung der Liquidation[5] wurde ausgeführt, daß ihr Wesen für den Vermögensträger in einer Transformation des in der Unternehmung gebundenen Sachkapitals in Geldkapital besteht. Obgleich sich bei der Umwandlung die jeweiligen Vermögenswerte von ihrem Rechtsträger, der Kapitalgesellschaft lösen, tritt kein Flüssigmachen, kein Freisetzen von den bisher im Betrieb gebundenen Vermögensgegenständen ein. Die in der Unternehmung investierten, in Sachwerten konkretisierten, produktiven Elemente der Betriebswirtschaft

2 Vgl. Thiel, R., Die *Gewinnverwirklichung* bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen, in: Der Betrieb, 1958, S. 1281ff.

3 Thiel, R., Gewinnverwirklichung, a.a.O., S. 1281

4 In Anlehnung an die ähnlichen Überlegungen bei der Fusion-Expertenkommission, Gutachten Zusammenschluss von Unternehmungen, a.a.O., S. 88/89

5 Siehe vorne, 2. Kapitel, Ziffer III

werden weiterhin betrieblich genutzt und unterliegen auch inskünftig demselben Verlustrisiko. Der bisherige Prozeß der Leistungserstellung und Leistungsverwertung wird unverändert fortgesetzt. Der Geschäftszweck erfährt keine Änderung. Dementsprechend kann wirtschaftlich und damit auch steuerlich nicht von einer Liquidation gesprochen werden. Die gewerbliche Tätigkeit wird nicht aufgegeben, sondern unter einem neuen Rechtsmantel mit denselben Gesellschaftern fortgesetzt. Anders wie bei einer "normalen" Liquidation, findet hier weder für die Unternehmung selbst noch für deren Gesellschafter ein Umsetzen in eine andere Wertform oder eine Auflösung des Geschäftsvermögens in einzelne Vermögensstücke statt. Damit wird auch kein Ertrag freigesetzt. Die Vorstellung, daß hier ein Liquidationsgewinn entstehen soll, erscheint deshalb äußerst fragwürdig. Aus diesen Überlegungen heraus sollte auch steuerrechtlich von einer eigentlichen Liquidation nicht gesprochen werden, weil eben Liquidation und Umwandlung zwei völlig verschiedene Vorgänge sind. Es ist daher den Autoren beizupflichten, die aus dem Begriff der Liquidation im Sinne des Steuerrechts die reine Formalliquidation ohne materiellen Gehalt ausklammern wollen, weil die Unternehmung hinsichtlich ihrer Substanz, der Produktionsmittelkombination und des Geschäftszweckes unangetastet bleibt[6]. Die auf den zivilrechtlichen Begriff der Liquidation abgestützte Besteuerung der stillen Reserven wird der wirtschaftlichen Eigenart der Umwandlung nicht gerecht. Sie stellt eine juristische Konstruktion dar, die nur formale Bedeutung hat und steuerlich unbeachtlich ist.

Von steuerrechtlicher Seite könnte jedoch noch eingewandt werden, daß die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft trotzdem wie eine Liquidation zu behandeln sei, weil andernfalls die den Kapitalgesellschaften wesentliche Doppelbelastung von Gesellschaft und Gesellschaftern aufgehoben würde[7]. Die Beendigung der Doppelbesteuerung hat nämlich üblicherweise zur Folge, daß nicht nur die Kapitalgesellschaft auf den vorhandenen stillen Reserven eine volle Jahressteuer zahlen muß (Art. 53, Abs. 2, WStB), sondern auch die Gesellschafter für den auf sie entfallenden Anteil an sämtlichen stillen und offenen Reserven der Kapitalgesellschaft steuerpflichtig sind (Art. 21, Abs. 1, lit. c, WStB).

Die steuerliche Norm, daß die während des Bestehens der Kapitalgesellschaft entstandenen stillen Reserven bei der letzten sich bietenden Gelegenheit der Besteuerung zu unterwerfen sind, ist sicher richtig, wenn die gewerbliche Tätigkeit der Unternehmung beendet, d.h. der Betrieb nicht nur

6 Vgl. Beckmann, L., Pausenberger, E., a.a.O., S. 35
7 Vgl. Känzig, E., Kommentar, Art. 49, N 142

formal, sondern tatsächlich liquidiert wird. Bei der Umwandlung ist aber zu berücksichtigen, daß die Unternehmung unter einem neuen Rechtsmantel fortgesetzt wird, so daß das Gesellschaftsvermögen weiterhin Geschäftsvermögen bleibt. Die in den stillen Reserven verborgenen Erträge der untergehenden Kapitalgesellschaft unterliegen damit zwar nicht mehr der steuerlichen Doppelbelastung, entgehen aber bei einer späteren Realisation nicht schlechthin der Besteuerung, weil sie bei der buchführungspflichtigen Personengesellschaft auch in Zukunft der steuerlichen Kontrolle unterworfen sind. Dem Sinn und Zweck des Art. 53, Abs. 2, WStB, zu verhindern, daß stille Reserven der Besteuerung überhaupt entgehen, wird nicht zuwidergehandelt, wenn das Vermögen der untergehenden Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft übertragen wird. Durch den Übergang in ein "anderes" Geschäftsvermögen ist die spätere steuerliche Erfassung der stillen Reserven gewährleistet. "Zu einem anderen Ergebnis kann man nur dann gelangen, wenn man den Grundsatz der steuerlichen Doppelbelastung der Kapitalgesellschaft zur steuerbegründenden Norm erhebt[8]." Dagegen erheben sich aber nicht nur die bekannten wirtschaftlichen, sondern auch steuersystematische sowie steuerpolitische Bedenken.

Steuersystematisch ist einerseits darauf hinzuweisen, daß bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die auf den übertragenen Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven bei einer späteren Realisation durch die Kapitalgesellschaft einer steuerlichen Doppelbelastung unterworfen werden, obgleich sie in einem Betrieb erwirtschaftet wurden, der nicht dieser zweifachen Besteuerung der Erträge unterlag[9]. Hält man diese Doppelbesteuerung für sachgerecht, so ist nicht einzusehen, warum im umgekehrten Fall anders verfahren werden sollte, werden doch die stillen Reserven, die in einem Betrieb gebildet wurden, der der Doppelbesteuerung unterlag, bei einer späteren Realisation einmal besteuert. Der Wegfall der Doppelbelastung ist hier die logische Konsequenz der Zweifachbesteuerung der stillen Reserven beim umgekehrten Vorgang. Wird diese Ansicht von Praxis, Rechtsprechung und Literatur nicht geteilt, so muß – leider – daraus geschlossen werden, daß man sich nur dann von wirtschaftlichen Erwägungen leiten läßt, wenn sich dies, wie im Falle der Umwandlung einer Personen- in

8 Böttcher, C., *Plädoyer* für einen steuerneutralen Wechsel der Unternehmensformen jeglicher Art unter kritischer Betrachtung der Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaften: Glaubenssatz oder Grundprinzip des deutschen Steuerrechts?, in: Steuerberater-Jahrbuch 1967/68, S. 204

9 Allerdings hat die Unternehmung an sich die Möglichkeit diesen Effekt in einfacher Weise durch Auflösung der stillen Reserven zum Umwandlungszeitpunkt zu vermeiden. In der Regel wird dies aber bewußt unterlassen (Liquiditätsentzug durch Steuerzahlungen).

eine Kapitalgesellschaft, zugunsten der Steuerbehörde auswirkt. Obgleich wirtschaftlich betrachtet kein Unterschied zwischen den beiden Umwandlungsvarianten besteht, weil der Betrieb unverändert fortgeführt wird und sich lediglich seine Rechtsform ändert, werden die für den einen Fall von Steuerpraxis und Steuerrechtsprechung als "legitim" und sachgerecht betrachteten Überlegungen im anderen Fall als steuersystemwidrig und deshalb den rechtlichen Gegebenheiten nicht entsprechend abgelehnt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft zu einer Verneinung der Realisierungspflicht führt, kommt also dann nicht zum Zuge, wenn sie zum Vorteil des Betriebes wäre!

Andererseits wird von verschiedenen Autoren darauf verwiesen, daß sich bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die in den eingebrachten Vermögensgegenständen enthaltenen stillen Reserven verdoppeln, da sie jetzt sowohl auf den eingebrachten Wirtschaftsgütern als auch auf der Beteiligung ruhen[10]. Wenn bei dieser Umwandlungsvariante eine Verdoppelung eintritt, so liegt es nahe, wie THIEL[11] ausführt, im umgekehrten Falle der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft anzunehmen, daß die stillen Reserven wieder in eins zusammenfallen. Aus Gründen der logischen Symmetrie lehnt er daher eine Abrechnung über die stillen Reserven bei der Kapitalgesellschaft ab und bemerkt dazu weiter, daß es sich bei dem Schwinden und bei der Entstehung von Kapitalgesellschaften um Rechtsvorgänge eigener Art handle. "Diese Eigenart besteht darin, daß mit dem Schwinden der Gesellschaft die Fiktion der eigenen Rechtspersönlichkeit entfällt und daß das, was bis dahin in der Welt der juristischen Fiktionen eine Zweiheit war, wieder zur Einheit wird. Diesem Einswerden der Rechtspersönlichkeit entspricht das Einswerden der ebenfalls nun kraft der Fiktion der juristischen Person entstandenen doppelten stillen Reserven[12]."

Gegen eine Besteuerung der stillen Reserven bei der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft erheben sich aber auch steuerpolitische Bedenken. Es ist dabei wiederum THIEL zuzustimmen, nach dem eine Gestaltung des Steuerrechts, "die keine steuerlichen Erträge liefert und nur die einmal gewählte Unternehmungsform für alle Zeiten erstarren läßt, keine Existenzberechtigung besitzt"[13]. Die steuerliche Belastung wird in den meisten Fällen so stark sein, daß die Umwandlung aus finanziellen Gründen

10 Vgl. vorne 5. Kapitel, Ziffer II, lit. A
11 Vgl. Thiel, R., *Die schwindende Kapitalgesellschaft* im Körperschaftssteuer- und Einkommensteuerrecht, in: Der Betrieb 1957, S. 31.
12 Thiel, R., Die schwindende Kapitalgesellschaft, a.a.O., S. 32
13 Thiel, R., Die schwindende Kapitalgesellschaft, a.a.O., S. 31

für die Unternehmung bzw. die Gesellschafter unmöglich ist und deshalb auf eine Änderung der Rechtsform überhaupt verzichtet werden muß. Ein derartiger, durch das Steuerrecht ausgeübter "zementierender Zwang"[14] hat zur Folge, daß nicht nur die gewünschten Steuererträge ausbleiben, sondern auch – was viel bedenklicher ist – die Besteuerung der Umwandlung die Freizügigkeit in der Wahl der wirtschaftlich zweckmäßigen Rechtsform beeinflußt.

Der sich für den Fiskus aus dem Wegfall der Doppelbesteuerung ergebende Einnahmeausfall erscheint steuerpolitisch auch insofern als tragbar, als – wenn man alle Umwandlungsvorgänge als Gesamtheit betrachtet – ein Ausgleich dadurch gegeben ist, daß bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die in diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven später bei ihrer Realisierung einer Doppelbelastung unterworfen werden, obgleich sie in einem Betrieb erwirtschaftet wurden, der nicht dieser zweifachen Besteuerung der Erträge unterlag. Den aus der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft resultierenden Steuerausfällen stünden also Steuermehreinnahmen aus der Umwandlung in umgekehrter Richtung gegenüber. Dadurch würden die aus den verschiedenen Umwandlungen herrührenden steuerlichen Verluste und Gewinne für den Fiskus kompensiert[15]. "Er gibt also nichts preis, wenn er den Wechsel der Unternehmungsform durch Verzicht auf jegliche Besteuerung ermöglicht, im Gegenteil wird er dadurch zum Nutznießer dieses Wechsels, weil für diesen wirtschaftliche und keine steuerlichen Gründe bestimmend sind[16]."

In diesem Zusammenhang ist auch von der Steuerbehörde zu beachten, daß sich die steuerliche Stellung der Beteiligten durch den Wegfall der Doppelbelastung nicht nur verbessern, sondern, sofern eine spätere Veräußerung von Unternehmensanteilen vorgenommen werden soll, auch verschlechtern kann. Durch die Umwandlung wird nämlich das dem Kapitalanteilsberechtigten über die Anteile nur mittelbar zustehende Vermögen in eine direkte, unmittelbare Beteiligung an der Personengesellschaft überführt. Eine spätere Veräußerung des Geschäftsanteils an der Personengesellschaft wird steuerlich wie eine Teilveräußerung eines Unternehmens (handelsrechtliche

14 Thiel, R., Die schwindende Kapitalgesellschaft, a.a.O., S. 31

15 Voraussetzung einer solchen Kompensation ist aber, daß die Änderung der Rechtsform auf wirtschaftlichen Überlegungen basiert und nicht auf Grund von unterschiedlich hohen Steuertarifen ein Trend zu Umwandlungen in nur einer Richtung besteht. Diese Bedingung scheint aber für die schweizerischen Verhältnisse gegeben zu sein; die verhältnismäßig große Zahl von Neugründungen von Kapitalgesellschaften zeigt, daß die Doppelbelastung keinen abschreckenden Einfluß auf die Wahl der Rechtsform ausübt.

16 Böttcher, C., Plädoyer, a.a.O., S. 190

Teil-Liquidation im weiteren Sinne) behandelt, mit der Folge, daß die auf den Geschäftsanteil entfallenden stillen Reserven als Liquidationsgewinn zu versteuern sind. Da eine Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, soweit sie sich im Privatvermögen befinden, wehrsteuerrechtlich keine Konsequenzen hat, d.h. ein Wertzuwachsgewinn steuerfrei bleibt, tritt durch die Umwandlung eine deutliche Verschlechterung der steuerlichen Stellung des vorher mittelbar, jetzt unmittelbar beteiligten Gesellschafters ein. Es kann daher für das Bundessteuerrecht und die meisten kantonalen Steuergesetze nicht von vornherein unterstellt werden, daß die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft nur deshalb vorgenommen wird, um durch den Wegfall der Doppelbesteuerung der Erträge einen steuerlichen Vorteil zu erlangen.

Aus all diesen Überlegungen heraus erscheint es nach unserem Dafürhalten gerechtfertigt, wenn bei der umzuwandelnden Gesellschaft auf eine Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven im Zuge der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft verzichtet wird. Ein solches Vorgehen hat allerdings zur unabdingbaren Voraussetzung, daß die spätere Besteuerung dieser Reserven bei der Personengesellschaft, d.h. bei deren Gesellschaftern, sichergestellt ist, andernfalls würde die in der Übertragung der stillen Reserven liegende Gewinnausschüttung endgültig der Besteuerung entzogen. Das ist vor allem dann nicht gerechtfertigt, wenn die Entstehungsursachen der stillen Reserven in den vergangenen Veranlagungsperioden den Gewinn der Kapitalgesellschaft gemindert haben. Eine spätere steuerliche Erfassung der stillen Reserven der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft ist aber nur dann gewährleistet, wenn die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft in ein Geschäftsvermögen übernommen werden und die übernehmende Personenunternehmung die Buchwerte der Kapitalgesellschaft fortführt. Die Personengesellschaft, die das Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft übernimmt, hat also die einzelnen Wirtschaftsgüter in der Bilanz mit den Werten anzusetzen, mit denen sie in der steuerlichen Schlußbilanz (Umwandlungsbilanz) der Kapitalgesellschaft enthalten sind. Bei der Aufstellung dieser steuerlichen Schlußbilanz sind die allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung anzuwenden, so daß die Kapitalgesellschaft bis zum Umwandlungszeitpunkt i.d.R. nur den laufenden Gewinn zu versteuern hat. Allerdings wird es nicht immer möglich sein, alle Vermögensgegenstände in ein Geschäftsvermögen zu übernehmen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die bei der übernehmenden Personengesellschaft überhaupt nicht Geschäftsvermögen werden können. Derartige Vermögensgegenstände, wie z.B. das von der Kapitalgesellschaft für den Aktionär-Direktor (Gesellschafter – Geschäftsführer) zu dessen persönlicher Benutzung gebaute Einfamilienhaus, stellen

ordentlicherweise Privatvermögen der Geschäftsteilhaber der Personengesellschaft dar. Die Überführung von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens ins Privatvermögen der Gesellschafter ist in bezug auf die stillen Reserven steuerlich wie eine verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Demnach sind die auf diesen Vermögensgegenständen vorhandenen stillen Reserven noch in der Bilanz der Kapitalgesellschaft aufzulösen und die Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkehrswert steuerlich zu erfassen. Eine Erfassung dieses Mehrwertes erst bei der Personengesellschaft wäre unrichtig, auch wenn buchtechnisch die betreffenden Wirtschaftsgüter zunächst in die Bilanz der Personengesellschaft übernommen und aus ihr in das Privatvermögen überführt werden könnten. Notwendiges Privatvermögen ist seiner Zweckbestimmung und Verwendung nach für eine betriebliche Nutzung ungeeignet. Es kann überhaupt nicht in ein Geschäftsvermögen einer Personengesellschaft überführt werden, weil es ausschließlich privaten und persönlichen Zwecken dient[17]. Daher ist es sachlich richtig, wenn die auf den betreffenden Wirtschaftsgütern liegenden stillen Reserven noch bei der Kapitalgesellschaft selbst erfaßt werden und die entsprechenden Posten bei der übernehmenden Personengesellschaft in der Bilanz überhaupt nicht mehr figurieren.

Ganz ähnlich liegen die Verhältnisse bei der Umwandlung von Immobilien-Kapitalgesellschaften, deren Geschäftstätigkeit sich ausschließlich auf die Vermögensverwaltung beschränkt. Da eine Personengesellschaft im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft nicht schon allein wegen ihrer Rechtsform Gewerbebetrieb ist, entfällt in diesen Fällen mit der Umwandlung die Buchführungspflicht der Unternehmung. Personengesellschaften sind nämlich nach Art. 934, Abs. 1 in Verbindung mit Art. 958, Abs. 1 OR nur dann zur Führung von Büchern verpflichtet, wenn sie "ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe" betreiben. Laut eines Bundesgerichtsentscheids[18], der hier sinngemäß angewandt werden kann, gilt die Vermögensverwaltung selbst dann nicht als Erwerbstätigkeit, wenn dazu eine kaufmännische Organisation und eine Buchhaltung erforderlich sind. Die Beendigung der Buchführungspflicht führt aber – für Steuergesetze, die die Kapitalgewinnsteuerpflicht an die Buchführungspflicht knüpfen – zu einer steuerlichen Abrechnung über die stillen Reserven. Durch die Änderung im Gewinn- und Einkommensermittlungssystem kommt hier eine spätere Besteuerung der auf den Liegenschaften liegenden stillen

17 Die schweizerische Auffassung ist diesbezüglich aber nicht allzu "streng". Figuriert der betreffende Vermögensgegenstand in der Handelsbilanz der Unternehmung, so wird das auch steuerlich toleriert.

18 Vgl. BGE 79 I 65

Reserven nicht mehr in Frage. Demzufolge müssen bei Immobilien-Kapitalgesellschaften, die in Personengesellschaften umgewandelt werden, nach Wehrsteuerrecht sämtliche stillen Reserven aufgelöst und der Besteuerung unterworfen werden, bevor das Vermögen in die – nicht mehr buchführungspflichtige – Personengesellschaft überführt wird[19].

Der von uns postulierte Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven bei der schwindenden Kapitalgesellschaft stellt ohne Zweifel eine Durchbrechung des Prinzips der Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaften und Gesellschaftern dar. Die Verneinung einer steuerlichen Realisation im Falle der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft erscheint uns aber dennoch als wirtschaftlich und rechtlich gerechtfertigt. Dabei ist nicht zu verkennen, daß der Wegfall der Doppelbelastung der in den stillen Reserven steckenden Erträge einen starken Anreiz auf die Steuerpflichtigen ausüben könnte, die erfolgsneutrale Umwandlung als einen möglichen Weg zu einer "Steuerersparnis" in Betracht zu ziehen. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn bereits vor der Umwandlung klar war, daß die Unternehmung ihre gewerbliche Tätigkeit nach der Umwandlung wesentlich verändern bzw. ganz oder teilweise aufgeben soll. Wird nämlich der Betrieb in den unmittelbar auf den Umwandlungszeitpunkt folgenden Jahren ganz oder teilweise liquidiert, indem alle oder wesentliche Teile des Geschäftsvermögens an Dritte veräußert bzw. in das Privatvermögen der Gesellschafter übernommen werden oder wird gar die gewerbliche Tätigkeit überhaupt ein- und auf die Vermögensverwaltung umgestellt, so liegt die Vermutung nahe, daß die Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ausschließlich dem Zwecke dient, die der Kapitalgesellschaft wesentliche Doppelbesteuerung von Gesellschaft und Gesellschaftern zu umgehen. Es wäre daher richtig, wenn die Steuerbehörde die genannten, nunmehr in der Personengesellschaft auftretenden Tatbestände so behandeln würde, als ob sie noch in der Kapitalgesellschaft vorgefallen wären. Durch solche in die Zeit nach der Umwandlung verlegte Maßnahmen wird nämlich die ökonomische Realität der Betriebswirtschaft so grundlegend verändert, daß die Unternehmung vor- und nachher wirtschaftlich nicht mehr dieselbe ist. Eine erfolgsneutrale Übertragung der stillen Reserven ist aber nur dann zu rechtfertigen,

19 Ein Ausweg besteht hier darin, daß das Unternehmen in kleinerem Umfang neben der Liegenschaftsverwaltung noch eine gewerbliche Betätigung – wie Bauen oder den Handel mit Baumaterialien – aufnimmt. Das wird im allgemeinen möglich sein, da erfahrungsgemäß die Anteilseigner solcher Unternehmungen auch außerhalb der Kapitalgesellschaft in der Baubranche tätig sind. Damit besitzt die Unternehmung einen Gewerbebetrieb und bleibt deshalb auch als Personengesellschaft buchführungspflichtig.

wenn die Unternehmung hinsichtlich der Substanz, der Faktorkombination und des Geschäftszweckes im wesentlichen unangetastet bleibt (wirtschaftliche Identität). Diese Bedingung ist aber bei Durchführung der vorstehend genannten Maßnahmen nicht mehr erfüllt, eine Besteuerung deshalb am Platze[20]. Demnach gilt steuerlich: Die auf die Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft folgenden Sondertatbestände wie

- die Liquidation der Gesellschaft,
- die Veräußerung von wesentlichen Teilen des Geschäftsvermögens an Dritte,
- die Übernahme von Gegenständen des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen der Gesellschafter oder
- die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit und Beschränkung auf die Vermögensverwaltung

sind so zu behandeln, wie wenn sie vor der Umwandlung im Rahmen einer Kapitalgesellschaft aufgetreten wären. Diese steuerliche Lösung ist das logische Äquivalent zu der Tatsache, daß die aus der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft hervorgegangenen Gesellschaftsrechte wie Geschäftsvermögen behandelt werden, auch wenn sie zum Privatvermögen gehören[21]. In beiden Fällen soll die steuerliche Sonderregelung verhindern, daß der Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven zu einem Mißbrauch der Umwandlung zum Zwecke der Steuerumgehung führt. Aus Gründen der Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung muß es sich deshalb der Steuerpflichtige gefallen lassen, wenn die Steuerbehörde – zumindest innerhalb eines bestimmten Zeitraumes – die auf die Umwandlung folgenden Vorgänge umfassend und genau daraufhin untersucht, ob die Änderung der Rechtsform nicht anderen Zwecken gedient hat als der unveränderten Fortsetzung des Betriebes. Stellt sie einen Mißbrauch fest, so ist die Steuerbehörde berechtigt, daraus die notwendigen steuerlichen Konsequenzen zu ziehen, denn sonst wären diejenigen Steuerpflichtigen, die eine Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umwandeln, wesentlich besser gestellt als jene, welche ihre Unternehmung weiterhin in der Form einer Kapitalgesellschaft betreiben.

Für eine erfolgsneutrale Umwandlung ist Voraussetzung, daß die Überführung der Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft in das Geschäftsvermögen der neu zu gründenden Personengesellschaft zu den bisherigen Buchwerten

20 Allerdings sollte eine solche steuerliche Sonderbehandlung auf ca. 3–5 Jahre befristet werden, um nicht einen Wandel in der ökonomischen Realität der Betriebswirtschaft auf alle Zeiten schlechthin zu verhindern.

21 Vgl. vorne 5. Kapitel, Ziffer II, lit. A

erfolgt. Diese Buchwertverknüpfung bedingt, daß die steuerlich maßgebenden Wertansätze der Kapitalgesellschaft als Anschaffungskosten des von der Personengesellschaft zu übernehmenden Vermögens gelten. Dabei ergeben sich aber für die an der Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafter gewisse Probleme. Durch die Umwandlung geht nämlich die bisherige mittelbare Beteiligung an der Kapitalgesellschaft unter und wird durch eine unmittelbare Geschäftsteilhaberschaft an der Personengesellschaft ersetzt. Dieser Vorgang kann bei den Gesellschaftern der umzuwandelnden Unternehmung unterschiedliche Folgen haben, je nachdem ob diese Anteile zum Privatvermögen oder zum Geschäftsvermögen gehören.

Gehörten die Anteile an der Kapitalgesellschaft zu einem Geschäftsvermögen, so tritt in der Bilanz des buchführungspflichtigen Gesellschafters die Geschäftsteilhaberschaft an die Stelle der bisher bilanzierten Kapitalanteile[22]. Wenn die Beteiligung an einer Personengesellschaft aktivierungsfähig ist, so kann sie offenbar auch für sich bewertet werden. Wenn dem so ist, so braucht der Wertansatz der Geschäftsteilhaberschaft durchaus nicht mit dem Betrag übereinzustimmen, der dem betreffenden Gesellschafter gemäß seinem Kapitalkonto bei der Personengesellschaft jeweils zusteht. Der buchführungspflichtige Gesellschafter kann demnach die Beteiligung an der Personengesellschaft zu demselben Wert in die Bilanz einstellen, wie vorher die Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft zu Buche standen. Aus der mittelbaren Beteiligung ist für den betreffenden Gesellschafter eine unmittelbare Beteiligung geworden, ohne daß in der Bilanz ein (Buch)-Gewinn oder (Buch)-Verlust in Erscheinung tritt[23].

22 In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Beteiligung an einer Personengesellschaft – mit Ausnahme der Kommandite – überhaupt Gegenstand eines Geschäftsvermögens sein kann. OR 552 und OR 594 bestimmen nämlich, daß die Rechtsstellung von Komplementären nur durch natürliche Personen eingenommen werden darf. Demnach fallen Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, ohne Zweifel aber auch Personengesellschaften als solche außer Betracht. Was die Einzelunternehmung anbetrifft, so ist die Tatsache wichtig, daß es im freien Ermessen des Firmeninhabers liegt, welche Teile des Gesamtvermögens er in sein kaufmännisches Unternehmen einbezieht und in der Bilanz ausweist (Geschäftsvermögen) und welche Teile nicht (Privatvermögen). Dieses Wahlrecht hat seine Ursache darin, daß die Einteilung des Vermögens in die Kategorien Geschäftsvermögen/Privatvermögen zivilrechtlich für den Einzelunternehmer ohne Bedeutung ist. Die Zurechnung eines Gutes zum Geschäftsvermögen ändert nichts an der unmittelbaren Berechtigung des Geschäftsinhabers an diesem Vermögensgegenstand. Daraus kann geschlossen werden, daß die Beteiligung an einer Personengesellschaft (als Komplementär) in der Handelsbilanz einer Einzelfirma figurieren kann, befindet sie sich doch im direkten Eigentum einer natürlichen Person.

23 Ob in diesem "Austausch" der Beteiligungsrechte für den buchführungspflichtigen Gesellschafter nicht überhaupt ein Tausch und somit ein Realisationstatbestand gesehen werden kann, wird hinten im 7. Kapitel, Ziffer II, lit. A untersucht.

Beispiel 6:

Die Z-Kapitalgesellschaft zeigt folgende Schlußbilanz:

Aktiven			*Passiven*
Aktiva	100.000.–	Grund-/Stamm-kapital	80.000.–
		Offene Reserven	20.000.–
	100.000.–		100.000.–

Der Gesellschafter X sei am Grund-/Stammkapital der Z-Kapitalgesellschaft mit 20 % beteiligt. Seine Kapitalanteile befinden sich in einem Geschäftsvermögen.

Vor der Umwandlung zeigt die Bilanz des X folgendes Bild:

Aktiven			*Passiven*
Beteiligungen (Beteiligung an der Z-Kapital-gesellschaft)	10.000.–	Kapital	65.000.–
Sonstige Aktiva	55.000.–		
	65.000.–		65.000.–

Die Z-Personengesellschaft zeigt folgende Anfangsbilanz:

Aktiven			*Passiven*
Aktiva	100.000.–	Kapitalkonto A	40.000.–
		Kapitalkonto B	40.000.–
		Kapitalkonto X	20.000.–
	100.000.–		100.000.–

Das Kapitalkonto der Z-Personengesellschaft setzt sich zusammen aus dem Grund-/Stammkapital der Z-Kapitalgesellschaft von Fr. 80.000.– und den offenen Reserven von Fr. 20.000.–. Vom Gesamtkapital von Fr. 100.000.– stehen dem Gesellschafter X 20 % = Fr. 20.000.– zu.

Nach der Umwandlung zeigt die Bilanz des X folgendes Bild:

Aktiven			*Passiven*
Beteiligungen (Geschäftsteilhaberschaft an der Z-Personengesellschaft)	10.000.–	Kapital	65.000.–
Sonstige Aktiva	55.000.–		
	65.000.–		65.000.–

Im Zuge der Umwandlung werden auch die durch Gewinnthesaurierung in der Kapitalgesellschaft gebildeten offenen Reserven[24] auf die Personengesellschaft übertragen. Dies erfolgt in der Regel dadurch, daß die entsprechenden Beträge den Kapitalkonten der Geschäftsteilhaber zugeschrieben werden. In der Transformation von offenen Reserven in haftendes Kapital könnte man nun – abgesehen von der buchhalterischen Behandlung dieses Vorganges –[25] eine steuerpflichtige Gratiskapitalerhöhung sehen, weil sonst die bei den Gesellschaftern noch nicht als Einkommen erfaßten offenen Reserven (Gewinnanteile aus Beteiligung gemäß Art. 21, Abs. 1, lit. c WStB) der Besteuerung entgingen. Diese Auffassung entbehrt nicht einer gewissen Berechtigung. Jedoch ist darauf hinzuweisen, daß – wenn wir im Falle der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft die Übertragung der stillen Reserven aus den dargelegten Gründen für sachlich geboten betrachten – dies auch für die offenen Reserven gelten lassen müssen. Es wäre zudem falsch, wenn man bei der Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, nur in bezug auf die stillen Reserven, nicht aber was die offenen Reserven anbetrifft, eine Durchbrechung des für Kapitalgesellschaften geltenden Prinzips der Doppelbelastung der Erträge anerkennen würde. Oberster Grundsatz des Ertragsteuersystems ist, daß im Lebenslauf der Unternehmung keine Erträge der Steuer entzogen werden dürfen. Da aber die offenen Reserven bei der Kapitalgesellschaft bereits der Ertragsbesteuerung unterlagen, kann nicht gesagt werden, daß durch die Umwandlung steuerbare Gewinnteile übertragen werden, die noch nie steuerlich erfaßt worden sind. Allerdings ist nicht zu verkennen, daß die einkommensteuerneutrale Trans-

24 Soweit bei der Kapitalgesellschaft auch noch ein Gewinnvortrag vorhanden ist, wäre dieser wie die offenen Reserven zu behandeln.

25 Bezüglich der steuerlichen Behandlung von Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen im Geschäftsvermögen buchführungspflichtiger Unternehmen siehe BGE 83 I 191

formation von offenen Reserven in Kapital im Zuge der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft auf verschiedene Gesellschafter einen starken Anreiz ausüben könnte, diese Möglichkeit zu einer steuerlichen Gratiskapitalerhöhung zu mißbrauchen, indem sie nach erfolgter Umwandlung in eine Personengesellschaft die Unternehmung wieder in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft überführen. Da ein solches Vorgehen dem vorausgesetzten wirtschaftlichen Sinn und Zweck der Umwandlung nicht entspricht und nur einer – unerlaubten – Steuerumgehung dienen soll, wäre es durchaus gerechtfertigt, wenn der Fiskus im Falle der Rückumwandlung in eine Kapitalgesellschaft – innerhalb einer gewissen Sperrfrist von beispielsweise 3–5 Jahren – über sämtliche ehemaligen offenen Reserven mit den Steuerpflichtigen abrechnen würde.

Teilt man die Ansicht, daß die Übertragung der offenen Reserven im Zuge der Umwandlung keine steuerpflichtige Leistung darstellt, so bleibt die Änderung der Rechtsform auch für diejenigen Gesellschafter, bei denen sich die Kapitalanteile im Privatvermögen befinden, steuerfrei.

Die hier vertretene Konzeption bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung der stillen und offenen Reserven bei der schwindenden Unternehmung wie bei den Gesellschaftern führt zu einer Durchbrechung des Prinzips der Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaften und Gesellschaftern. Diesen Verstoß gegen einen unserem Einkommensteuersystem immanenten Grundsatz halten wir dennoch im Falle der Umwandlung aus den dargelegten Gründen für sachlich geboten und für fiskalisch vertretbar[26]. Wir sind der Auffassung, daß es sinnvoller und zweckentsprechender ist, wenn in dem spezifischen Fall der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft der steuersystematische Grundsatz der Mehrfachbelastung der Erträge nicht zu einem Dogma erhoben, sondern anderen Erwägungen[26] untergeordnet wird. Damit wird lediglich – für den von anderen Rechtsvorgängen klar abzugrenzenden Fall der Umwandlung – auf eine Besteuerung verzichtet, die auf Grund ihres prohibitiven Charakters "zementierend" wirkt und deshalb zu keinen nennenswerten Steuereinnahmen führen kann. Durch die Definition von Mißbrauchstatbeständen haben wir uns bemüht, die durch diesen systematischen Bruch gegebenen Möglichkeiten von Steuerumgehungen einzuschränken, so daß der Wegfall der Zweifachbelastung für steuerbeeinflußende Manipulationen seitens der Steuerpflichtigen keinen Raum bieten dürfte. Wir sind uns bewußt, daß wir mit der hier vertretenen

26 Nicht zuletzt würde damit auch die periodisch wiederkehrende Diskussion um die sogenannte "Betriebssteuer" abgeschlossen, mit der eine gleiche Besteuerung der Unternehmen und ihrer Gesellschafter, gleichgültig ob sie Personen- oder Kapitalgesellschaften sind, angestrebt wird.

Auffassung die bisherige Beurteilung der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft durch das Schrifttum, Steuerpraxis und Rechtsprechung verlassen. Insbesondere dürften gegen den Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven bei der schwindenden Gesellschaft mannigfache Bedenken, vor allem formaljuristischer Natur, erhoben werden, denen eine gewisse Berechtigung nicht abgesprochen werden kann. Von seiten des Steuerrechts wird vor allem geltend gemacht werden, daß die Zeit für eine derartige einschneidende Maßnahme, wie sie der Verzicht auf die Doppelbesteuerung der in einer Kapitalgesellschaft erzielten Erträge im Zuge der Umwandlung darstellt, noch nicht reif sei. Bei der kritischen Würdigung der hier vorgetragenen Gedanken sollte man sich aber darüber im klaren sein, daß es wahrscheinlich eine ideale steuerliche Regelung für die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft überhaupt nicht gibt. "Es kann nur darum gehen, eine Lösung zu finden, die den legitimen Belangen der Wirtschaft Rechnung trägt, aber gleichzeitig sachlich nicht zu rechtfertigende Steuervorteile vermeidet und steuerbeeinflußende Manipulationen ausschaltet[27]."

B. Die Behandlung des Goodwill

Steuerrechtlich läßt sich neben der Auflösung der stillen Reserven auch der Ansatz eines von der Kapitalgesellschaft selbst geschaffenen Goodwill fordern. Begründet kann diese Auffassung damit werden, daß Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft verschiedene Rechtssubjekte sind, die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die von deren Gesellschaftern gegründete Personengesellschaft folglich nur durch eine entgeltliche Veräußerung oder eine Verwertung geschehen kann und deshalb der Goodwill bei der schwindenden Kapitalgesellschaft sofort zu erfassen ist, weil er sonst überhaupt nicht mehr doppelt belastet werden kann[28].

Obgleich bei einer mehr formalen Betrachtung manches für den Ansatz eines Goodwill in der steuerlichen Schlußbilanz spricht, erheben sich doch

27 Thiel, R., Gedanken zu einer Neugestaltung des steuerlichen Umwandlungsrechts, in: Der Betrieb, 1966, S. 1369

28 Diese Auffassung wurde beispielsweise vom deutschen Reichsfinanzhof bezüglich des Ansatzes eines Geschäftswertes (Goodwill) in der Umwandlungsbilanz der Kapitalgesellschaft vertreten, die in eine Personengesellschaft umgewandelt wurde. Vgl. RFH-Urteil vom 28.7.1942, RStBl 1942, S. 911

dagegen gewichtige Bedenken. Eine steuerrechtliche Aktivierungspflicht des Goodwill erscheint nämlich aus denselben Gründen, wie sie anläßlich der Behandlung der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft vorgetragen wurden, weder wirtschaftlich vernünftig noch praktisch durchführbar sowie handelsrechtlich bedenklich.

Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus, ist darauf hinzuweisen, daß auch im Falle der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft die Tatsache beachtet werden muß, daß die bisherigen Kapitalanteilsberechtigten den gleichen Betrieb nur in der veränderten Form der Personengesellschaft fortsetzen. Die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft werden allein zu Gründern und Gesellschaftern der Personengesellschaft. Aus dem bisher rechtlich verselbständigten Zweckvermögen wird zwar ein persönlich gebundenes Gesamthandeigentum. Diese Veränderung reicht aber nach unserem Dafürhalten im Falle der Umwandlung nicht aus, im Goodwill einen fremden, nicht selbstgeschaffenen Wert zu sehen; derselbe Betrieb wird von den bisherigen Gesellschaftern lediglich unter einem anderen Rechtsmantel fortgeführt. Wirtschaftlich hat sich vom Ergebnis her nichts geändert. Der Goodwill bleibt weiterhin originär. Dies läßt sich auch hier am besten dadurch verdeutlichen, daß es sonst bei einer späteren Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft möglich würde, den Goodwill als fremden, nicht selbstgeschaffenen und damit derivativen Goodwill in die Bilanz als Aktivposten einzuführen, obgleich es sich in Tat und Wahrheit um einen ehedem selbstgeschaffenen und nicht aktivierungsfähigen Wert handelt[29]. Selbst, wenn man im Falle der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft in der Hingabe der Kapitalanteilsrechte eine Gegenleistung für die Übertragung der Wirtschaftsgüter sieht, d.h. also eine entgeltliche Veräußerung[30] unterstellt, so besteht doch auch hier das Problem der Bewertbarkeit des Goodwill. Da im Wert der Kapitalanteilsrechte der Goodwill bereits enthalten ist, deren Wert selbst aber erst noch gefunden werden muß, ist eine zuverlässige und objektive Wertermittlung des Goodwill nicht möglich. Die Ermittlung auf dem Schätzungswege ist praktisch wohl nur sehr schwer durchführbar und würde zudem die leichte Durchführbarkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden, ein Gesichtspunkt, der bei der Auslegung von Steuergesetzen nicht außer acht gelassen werden darf[31].

29 Der jetzt "derivative" Goodwill der Personengesellschaft wird selbstverständlich wie jedes andere Wirtschaftsgut übernommen.

30 Daß die Interpretation der Umwandlung als Veräußerungsakt eine Fiktion ist, wurde bereits anläßlich der Behandlung der stillen Reserven dargelegt. Vgl. vorne lit. A

31 Vgl. Grieger, R., Kein Geschäftswert in der Umwandlungsbilanz der Kapitalgesellschaft, in: Der Betriebs-Berater, 1956, S. 745

Würde ein Ansatz des Goodwill in der Umwandlungsbilanz der Kapitalgesellschaft gefordert, so könnte es den Gründern der Personengesellschaft wohl kaum verwehrt werden, diesen Goodwill in der Anfangsbilanz als Aktivum auszuweisen. Das Interesse des Gläubigerschutzes – das allerdings bei der Gründung einer Personengesellschaft weniger stark ausgeprägt ist, da es immer einen Gesellschafter (Komplementär) gibt, der unbeschränkt, d.h. auch mit seinem Privatvermögen haftet – erfordert, daß nur wirkliche Vermögenswerte in die Bilanz eingestellt werden. Ob dem Goodwill im Falle der Umwandlung die Eigenschaft eines wirklichen bilanzierungsfähigen Vermögenswertes zukommt, erscheint aber auf Grund der nur unterstellten Entgeltlichkeit mehr als zweifelhaft. Sein Ansatz verstößt eher gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, so daß eine Aktivierung in der Eröffnungsbilanz der Personengesellschaft nach unserem Dafürhalten als handelsrechtlich äußerst bedenklich, wenn nicht sogar überhaupt als unzulässig erscheint.

Aus allen diesen Überlegungen heraus entspricht die steuerliche Forderung nach einer Aktivierung des Goodwill und damit seinem Ausweis als Ertrag nicht den sachlichen Gegebenheiten. Der Goodwill, der durch die Kapitalgesellschaft geschaffen wurde, ist durch die Umwandlung nicht realisiert worden. Er stellt weiterhin nur eine Aussicht dar und darf deshalb nicht aktiviert werden[32].

III. Die Belastung mit Verkehrsteuern

A. Die Warenumsatzsteuer

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft erfordert handelsrechtlich ein Liquidationsverfahren. Demnach kann in der Eigentumsübertragung des Gesellschaftsvermögens von der schwindenden Kapitalgesellschaft auf die übernehmende Personengesellschaft[33] eine steuerpflichtige Warenlieferung gesehen werden. Auf Grund der spezifischen

32 Der deutsche Bundesfinanzhof ist der Auffassung des vorstehend genannten RFH-Urteils vom 28.7.1942 nicht beigetreten und hat entschieden, daß der von der Kapitalgesellschaft selbstgeschaffene Geschäftswert in die Umwandlungsbilanz nicht einzusetzen sei, wenn eine Kapitalgesellschaft in eine aus ihren Gesellschaftern bestehende Personengesellschaft bei gleichbleibenden Beteiligungsverhältnissen umgewandelt wird. Dabei ließ er sich im wesentlichen von wirtschaftlichen Erwägungen leiten. Vgl. – BFU-Urteil vom 29.5.1956, BStBl 1956, S. 226

33 Personengesellschaften besitzen für die Warenumsatzsteuer – im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht – die Eigenschaft von selbständigen Steuersubjekten.

Ausgestaltung der Warenumsatzsteuer als Einphasensteuer kommt jedoch eine Besteuerung dieses Vorgangs aus denselben Überlegungen, wie sie bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft vorgetragen wurden, nicht in Betracht[34]. Wesentlich neue Aspekte ergeben sich nicht.

An dieser Stelle ist allerdings noch die Frage zu prüfen, ob bei der Umwandlung mit Liquidation nicht überhaupt zwei Umsätze vorliegen, da auf Grund der zivilrechtlichen Betrachtungsweise unterstellt werden könnte, daß die entsprechenden Vermögensobjekte nicht von der Kapitalgesellschaft direkt, sondern über deren Gesellschafter auf die Personengesellschaft übertragen werden[35]. Ein erster Umsatz könnte demnach in der Übertragung des Vermögens von der Kapitalgesellschaft in das Eigentum ihrer Gesellschafter, sodann ein zweiter Umsatz in dem Übergang der Wirtschaftsgüter ins Gesamthandeigentum (Personengesellschaft) gesehen werden. Gegen den ersten Umsatz, der eventuell als eine steuerpflichtig erachtete Übertragung betrachtet werden könnte, da die einzelnen Gesellschafter wohl Nichtgrossisten sind und so eine Lieferung vom Grossisten (falls die Kapitalgesellschaft Grossist ist) an Nichtgrossisten vorliegt, könnten sich die Beteiligten schützen, indem sich die Gesellschafter für die Zeit der Umwandlung als Grossisten freiwillig ins Register eintragen lassen[36]. Was den zweiten Umsatz anbetrifft, der gewissermaßen in der Einbringung der Wirtschaftsgüter in die Personengesellschaft durch die Geschäftsteilhaber besteht, so wäre dieser Vorgang ebenfalls nicht steuerpflichtig, da die Personengesellschaft von Grossisten steuerfrei beziehen kann[37]. Demnach führt die Konstruktion der Umwandlung als ein Doppelumsatz zu keinem anderen Ergebnis, als dies bei der direkten Übertragung des Gesellschaftsvermögens der Fall ist. Die steuerrechtliche Behandlung, die die Vermögensübertragung in diesem Zusammenhang steuerfrei läßt, entspricht den bei der Umwandlung anzutreffenden wirtschaftlichen Gegebenheiten, bleibt doch der

34 Vgl. vorne 5. Kapitel, Ziffer III, lit. A

35 Diese Betrachtungsweise kann analog auf alle Umwandlungsvarianten mit handelsrechtlicher Liquidation übertragen werden. Dies gilt auch für die Übertragung des Vermögens einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft, da auf Grund des notwendigen Liquidationsverfahrens an sich nicht die Personengesellschaft als Gesamthandgemeinschaft, sondern die Gesellschafter das Geschäftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten übertragen.

36 Vgl. Rohner, H., a.a.O., S. 220

37 Ein Eintrag der Gesellschafter als Grossisten ist nicht unbedingt nötig. Nach Art. 23, Abs. 1, lit. c WUStB kann die neu gegründete Unternehmung die auf der Lieferung von der alten Unternehmung auf die Gesellschafter geschuldete Steuer anrechnen. Die Steuerpraxis spricht hier vom "eingeklemmten Nichtgrossisten".

Betrieb als wirtschaftende Einheit, auch wenn ein Wechsel des Rechtssubjektes eintritt, unverändert, so daß von einem "Umsatz" nicht gesprochen werden kann.

B. Die Handänderungsabgabe

Bei der Beantwortung der Frage, ob die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zu einer handänderungspflichtigen Eigentumsübertragung von Grundstücken führt, kann ebenfalls auf das anläßlich der Behandlung der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft Gesagte verwiesen werden[38]. Wesentlich neue Gesichtspunkte ergeben sich nicht, da die Umwandlung auch hier zu einem Wechsel des Rechtsträgers führt und somit die zivilrechtlichen und grundbuchrechtlichen Erfordernisse (Eigentumsübertragung) zur Erhebung der Handänderungsabgabe an sich gegeben sind.

Da die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft handelsrechtlich eine Liquidation der Kapitalgesellschaft voraussetzt, sei allerdings wie bei der Warenumsatzsteuer noch besonders die Frage geprüft, ob nicht hier auf Grund der zivilrechtlichen Betrachtungsweise eine Doppelveräußerung der Grundstücke zu unterstellen wäre, nämlich zunächst von der Kapitalgesellschaft ins Miteigentum der Gesellschafter und anschließend vom Miteigentum ins Gesamthandeigentum (Personengesellschaft)[39]. Die erste Übertragung wäre rechtlich als eine steuerpflichtige Handänderung zu qualifizieren, während die Einbringung der Grundstücke in die Personengesellschaft keine Steuerpflicht auslösen würde, da steuerrechtlich (Art. 10, lit. c GHaPf) das Miteigentum dem Gesamthandeigentum gleichgestellt ist, wenn die Personen und der Umfang ihrer Beteiligung sich nicht ändern.

Unabhängig davon also, ob die Übertragung der Grundstücke direkt auf die Personengesellschaft oder indirekt über die Gesellschafter erfolgt, beinhaltet die Umwandlung einen steuerpflichtigen Handwechsel. Allerdings führt die Änderung der Rechtsform zu einer bloß formellen Eigentumsübertragung, die bezüglich der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ohne Bedeutung ist. Daher ist

38 Siehe vorne 5. Kapitel, Ziffer III, lit. B

39 Diese Betrachtungsweise kann analog auf alle Umwandlungsvarianten mit handelsrechtlicher Liquidation übertragen werden. Dabei ist aber zu beachten, daß das Hineinschieben eines Miteigentumverhältnisses an sich eine Konstruktion darstellt, gehen doch die Grundstücke der Kapitalgesellschaft direkt ins Gesamthandeigentum der Gesellschafter über. Der Vollständigkeit halber sei dieser "Umweg" über das Miteigentum hier aber trotzdem aufgezeigt.

vom steuerwirtschaftlichen Standpunkt aus die Auffassung, daß die Umwandlung einen handänderungsabgabepflichtigen Vorgang darstelle aus denselben Gründen, wie sie bereits bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft dargelegt wurden, abzulehnen. Dabei kann wiederum auf die seit 1951 in Kraft stehende zürcherische Regelung (§ 180, lit. d ZHStG) verwiesen werden, die auch die Handänderungen infolge Umwandlung von juristischen Personen von der Handänderungsabgabe befreit[40].

C. Die Emissionsabgabe

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft unterliegt nicht der Emissionsabgabe, weil die Begründung von Mitgliedschaftsrechten an Personengesellschaften, z.B. in der Rechtsform der Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, keinen steuerbaren Tatbestand darstellt. Dies gilt auch für die im Zuge der Umwandlung stattfindende Transformation der offenen Reserven der Kapitalgesellschaft in Kapital der Teilhaber der Personengesellschaft. Die Erhebung einer Emissionsabgabe kommt demnach für diese Form der Umwandlung nicht in Betracht[41]. Eine kritische Würdigung aus steuerwirtschaftlicher Sicht erübrigt sich deshalb.

Anhang: Die Verrechnungssteuer

Gegenstand der Verrechnungssteuer[42] bildet die Ausrichtung bestimmter, in Art. 4 VStG genannter Erträge. Für den vorliegenden Fall wird das Steuerobjekt in Art. 4, Abs. 1, lit. b VStG näher bezeichnet. Danach sind Erträge von inländischen Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Genußscheinen steuerbar. Als steuerbarer Ertrag gelten gemäß Art. 20, Abs. 1 VStV u.a. auch Liquidationsüberschüsse, d.h. die den Inhabern der Beteiligungsrechte (oder ihnen nahestehenden Dritten) infolge Auflösung der Gesellschaft oder Genossenschaft ausgerichteten geldwerten Leistungen, soweit diese nicht Rückzahlung der im

40 Vgl. Expertenkommission, Gutachten Umwandlungen, a.a.O., S. 43 und S. 113

41 Dies war nicht immer so. Bis zum Erlaß des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (Art. 72, Abs. 1, lit. c) war die Begründung von Kommanditanteilen emissionsabgabepflichtig.

42 Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG); Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum VStG (VStV)

Zeitpunkt der Auflösung bestehenden Anteile am einbezahlten statutarischen Grund- oder Stammkapital sind. Aus dieser Bestimmung ergibt sich eindeutig, daß die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft einen steuerbaren Tatbestand darstellt, ist doch auch für diesen Vorgang die Auflösung der Kapitalgesellschaft im Rahmen des handelsrechtlichen Liquidationsverfahrens erforderlich[43]. Der sich im vorliegenden Fall ergebende Liquidationsüberschuß besteht in der positiven Differenz zwischen dem Reinvermögen und dem einbezahlten, im Zeitpunkt der Umwandlung im Handelsregister eingetragenen, Grund- oder Stammkapital. Die Bewertung des Reinvermögens erfolgt dabei zum Verkehrswert, d.h. also unter Einbezug der stillen Reserven und – soweit vorhanden – des Goodwill[44].

Aus den Bestimmungen des Gesetzes ergibt sich klar, daß die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft verrechnungssteuerliche Konsequenzen hat. Anläßlich unserer ertragsteuerlichen Überlegungen haben wir jedoch ausgeführt, daß es – obgleich damit der steuersystematische Grundsatz der Doppelbelastung von Erträgen der Kapitalgesellschaften verletzt wird – sachlich geboten und fiskalisch vertretbar ist, wenn im Zuge der Umwandlung die stillen und offenen Reserven (einschließlich Gewinnvortrag) der Kapitalgesellschaft ohne steuerliche Folgen auf die Personengesellschaft übertragen werden können[45]. Hält man diese Konzeption für vertretbar, so ist auch eine Erfassung dieser "Erträge" durch die Verrechnungssteuer abzulehnen, bedeutet doch diese Steuer eine Vorwegnahme der Einkommensteuer (Quellensteuer), die steuertechnisch der Eindämmung der Steuerhinterziehung von nicht bzw. noch nicht der Steuerverwaltung deklariertem Einkommen dient.

43 Siehe dazu besonders – Pfund, R., Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Basel 1971, Art. 4, Abs. 1, lit. b N 3.49
44 Vgl. Pfund, R., a.a.O., Art. 4, Abs. 1, lit. b N 3.49
45 Siehe vorne, Ziffer II, lit. A

7. Kapitel:
DIE UMWANDLUNG EINER KAPITALGESELLSCHAFT IN EINE ANDERE KAPITALGESELLSCHAFT

I. Die handelsrechtliche Ausgangslage

Die Änderung der Rechtsform von Kapitalgesellschaften ist im Gesetz unterschiedlich geregelt. Die Umwandlung einer Aktiengesellschaft (AG) in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) kann gemäß OR 824–826 ohne Liquidation durchgeführt werden, so daß das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft "ohne weiteres" mit der Eintragung der neuen Gesellschaft ins Handelsregister auf diese übergeht (Gesamtrechtsnachfolge). Für alle anderen Umwandlungsmöglichkeiten innerhalb der Kapitalgesellschaften ist in Ermangelung von gesetzlichen Vorschriften die Durchführung eines Liquidationsverfahrens mit der Notwendigkeit der Einzelübertragung der Gesellschaftsaktiven und -passiven (Einzelrechtsnachfolge) erforderlich. Nach herrschender Auffassung muß jedoch angenommen werden, "daß auch beim Übergang des Unternehmens von einer Aktiengesellschaft auf eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung privatrechtlich die Auflösung der Aktiengesellschaft mit anschließender Begründung einer neuen juristischen Person, der Gesellschaft mit beschränkter Haftung vorliegt, mithin ein Wechsel des Rechtssubjektes eintritt"[1]. Das Handelsrecht kennt also keine Identität der sich ablösenden Rechtssubjekte[2], sondern verlangt für die Umwandlung von Kapitalgesellschaften – auch die der liquidationslosen – die Auflösung der alten und die Begründung einer neuen juristischen Person. "Immerhin sei der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, daß diese privatrechtliche Konstruktion des Vorganges weder durch den Wortlaut des Gesetzes noch durch eine materiell-rechtliche Anordnung zwingend nahegelegt wird (Art. 826/1 spricht zwar von einer 'aufgelösten Gesellschaft' und einer 'neuen Gesellschaft'). Demgegenüber deutet aber der Begriff der 'Umwandlung', wie er in Art. 824/1 und Marginale dazu verwendet wird, auf eine Kontinuität der Rechtspersönlichkeit und damit Identität der alten und der neuen juristischen Person hin[3]."

1 Expertenkommission, Gutachten Umwandlungen, a.a.O., S. 44
2 Für die Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine Kommanditaktiengesellschaft und umgekehrt nehmen jedoch verschiedene Autoren eine solche Identität an, so z.B. – von Steiger, F., Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz, 3. Aufl., Zürich 1966, S. 308/309
3 Expertenkommission, Gutachten Umwandlungen, a.a.O., S. 44

II. Die ertragsteuerliche Behandlung

Nach Art. 53, Abs. 2 WStB schulden Steuersubjekte, die vor oder während der Veranlagungsperiode in Liquidation getreten sind, bei Aufhören der Steuerpflicht eine volle Jahressteuer auf die inzwischen erzielten Kapitalgewinne und Wertmehrungen. Demnach scheint für all jene Umwandlungen innerhalb der Kapitalgesellschaften, die handelsrechtlich die Durchführung eines Liquidationsverfahrens erfordern, der Anknüpfungspunkt für die steuerrechtliche Forderung nach Auflösung der stillen Reserven und Aktivierung des Goodwill gegeben zu sein. Anders wäre dagegen im Falle der Umwandlung einer AG in eine GmbH, bei der eine Liquidation handelsrechtlich nicht notwendig ist, zu entscheiden. Da keine Liquidation vorliegt, ist auch kein Liquidationsgewinn entstanden, der der Besteuerung unterworfen werden könnte. Ob eine Besteuerung der stillen Reserven und ein Ausweis des Goodwill, also von Ertrag, steuerrechtlich erforderlich ist, scheint also davon abzuhängen, ob für die Umwandlung handelsrechtlich eine Liquidation vorgeschrieben ist oder nicht.

A. Die Behandlung der stillen Reserven

Art. 12, Abs. 2 WStB bestimmt in bezug auf die Steuerpflicht bei der Auflösung von juristischen Personen, daß bei der Übertragung von Aktiven und Passiven einer juristischen Person auf eine andere juristische Person die von der übertragenden Körperschaft für die laufende Veranlagungsperiode geschuldeten Wehrsteuern von der übernehmenden juristischen Person zu entrichten sind. Auch in allen Fällen, in denen eine juristische Person handelsrechtlich in einem Liquidationsverfahren in eine andere juristische Person "umgewandelt" wird, übernimmt die neugeschaffene juristische Person die Aktiven und Passiven der aufgelösten juristischen Person und tritt damit in das Steuerrechtsverhältnis der untergehenden Kapitalgesellschaft ein (Steuersukzession). Aus dem Umstand, daß die Veranlagung der neuen Gesellschaft unter Berücksichtigung der Geschäftsergebnisse der alten wie der neuen Gesellschaft erfolgt, sich also eine pro rata temporis-Berechnung der Steuern für die untergehende Kapitalgesellschaft erübrigt, hat die Steuerpraxis wie das Schrifttum gefolgert, daß die Steuerpflicht der bisherigen Kapitalgesellschaft nicht erlischt, sondern in der übernehmenden Kapitalgesellschaft fortgesetzt wird. Die Umwandlung führt demnach zu keinem Wechsel des Steuersubjektes, sondern die untergehende Gesellschaft besteht steuerlich in der übernehmenden juristischen Person fort. Damit liegt wehrsteuerrechtlich keine Liquidation im Sinne des Art. 53, Abs. 2 WStB vor, so daß der

Entstehungsgrund für eine steuerliche Schlußabrechnung entfällt[4]. Jede Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine solche anderer Rechtsform kann demnach erfolgsneutral durchgeführt werden[5]. Eine steuerliche Abrechnung über die vorhandenen stillen Reserven hat deshalb zu unterbleiben. Zu einer Neubewertung der Aktiven und Passiven der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft besteht kein Anlaß.

Die steuerfreie Übertragung der stillen Reserven kann aber nicht nur auf die sinngemäße Anwendung des Art. 12, Abs. 2 WStB gestützt werden, sondern das Fehlen einer Realisation läßt sich auch noch mit einer Reihe anderer Argumente begründen.

Für die liquidationslose Umwandlung einer AG in eine GmbH gilt, daß das Vermögen der aufgelösten Gesellschaft "ohne weiteres", d.h.. also im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, auf die neue Gesellschaft übergeht. Aus dieser Vermögensübertragung könnte nun steuerlich geschlossen werden, hier würde ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft und damit eine echte Reservenrealisierung vorliegen[6]. Dem ist aber nicht so, denn die Umwandlung ist der Natur der Sache nach kein auf einen Leistungsaustausch gerichtetes Rechtsgeschäft. Eine Gegenleistung, d.h. ein Entgelt für die Übertragung der Aktiven und Passiven (des "Betriebes"), wird überhaupt nicht erbracht. Die schwindende Kapitalgesellschaft wird gelöscht, und damit gehen auch die Kapitalanteilsrechte an ihr unter. Auf keinen Fall kann die Zuteilung der neuen Kapitalanteilsrechte an der übernehmenden Gesellschaft an die bisherigen Beteiligten der untergehenden Kapitalgesellschaft als Entgelt für die Übertragung der Gesellschaftsaktiven und -passiven angesprochen werden; diese Zuteilung dient lediglich dem Austausch der Kapitalanteilsrechte[7]. Die Umwandlung ist eben ein arteigenes Rechtsgeschäft, ein gesellschaftsrechtlicher Vorgang, der nicht mit den Maßstäben der Entgeltlichkeit gemessen werden kann.

Auch für die Umwandlung mit handelsrechtlicher Liquidation kann nicht gesagt werden, die untergehende Kapitalgesellschaft trete steuerlich in

4 In einem Entscheid des Bundesgerichtes wurde diese Analogiebildung zur Fusion bestätigt, indem ausgeführt wurde, daß die Umwandlung einer AG in eine Genossenschaft, obschon sie handelsrechtlich zur Liquidation der umgewandelten Gesellschaft führt, steuerrechtlich nicht als Liquidation zu behandeln ist. Vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 15, S. 38

5 Vgl. - Känzig, E., Kommentar, a.a.O., Art. 49, N 145; – Lutz, B., Die Umwandlung einer GmbH in eine Aktiengesellschaft und ihre steuerliche Belastung in: Die Schweizerische Aktiengesellschaft, 1959, S. 201/202; – Perret, Ch., Masshardt, H., Kommentar, a.a.O., Art. 53, N 10; – Schärrer, E., a.a.O., S. 483/484

6 Siehe dazu auch die Ausführungen weiter vorne 6. Kapitel, Ziffer II, lit. A

7 Vgl. für die Fusion – Expertenkommission, Gutachten Zusammenschluss von Unternehmungen, a.a.O., S. 88/89

Liquidation[8]. Liquidation und Umwandlung einer Unternehmung sind genau das Gegenteil. Daß es sich hierbei um zwei vollständig verschiedene Rechtsvorgänge handelt, geht allein schon daraus hervor, daß die Gesellschafter der aufgelösten Kapitalgesellschaft Gesellschafter der neuen Kapitalgesellschaft werden[9]. Die bisherige Unternehmung besteht fort. Die betriebliche Bindung des Produktivvermögens bleibt erhalten. Eine materielle Zerschlagung der Unternehmung findet nicht statt. Auch werden keine Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen der Gesellschafter überführt (Verwertung). Das handelsrechtliche Liquidationsverfahren – nämlich die Auflösung der Kapitalgesellschaft, die Übernahme des Vermögens durch die bisherigen Gesellschafter, die Gründung der neuen Kapitalgesellschaft und die Einbringung des Vermögens als Apport – führt nur zu rechtlichen Zwischenschritten (innerhalb von juristischen Sekunden), die wirtschaftlich den "alten" Zustand wiederherstellen (müssen). Aber selbst wenn diese zivilrechtlichen Schritte steuerlich nachvollzogen werden, ändert dies an der steuerlichen Erfolgsneutralität dieser Umwandlung nichts. Wie bereits früher dargelegt worden ist, führen die Auflösung der Kapitalgesellschaft und die Übernahme des Vermögens durch die Gesellschafter nicht zur Auflösung der stillen Reserven; es liegt weder eine entgeltliche Veräußerung von Gesellschaftsvermögen noch eine Überführung von Gesellschaftsvermögen ins Privatvermögen vor[10]. Die Gründung der neuen Kapitalgesellschaft und die Einbringung des Gesellschaftsvermögens als Apport kann zwar als eine entgeltliche Veräußerung von Geschäftsvermögen betrachtet werden; das Entgelt – die Kapitalanteile an der neuen Gesellschaft – ist für die Inhaber jedoch wirtschaftlich nicht frei verfügbar (Ersatzbeschaffung). Wenn dem so ist, kann steuerwirtschaftlich aber von einer Liquidation nicht gesprochen werden[11].

Der Natur der Sache nach ist die Umwandlung keine Liquidation. Deshalb erscheint die auf den handelsrechtlichen Begriff der Liquidation abgestützte steuerliche Forderung nach Realisation der stillen Reserven als rechtlicher Formalismus. Dies wird besonders für jenen Fall deutlich, bei dem handelsrechtlich kein Liquidationsverfahren durchgeführt werden muß, nämlich bei der Umwandlung einer AG in eine GmbH. Da in diesem Vorgang auch steuerrechtlich keine Liquidation gesehen wird, muß dies auch für alle

8 Siehe dazu ebenfalls die Ausführungen weiter vorne 6. Kapitel, Ziffer II, lit. A

9 Nur bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften ohne handelsrechtliche Liquidation werden die Gesellschafter der aufgelösten Kapitalgesellschaft "automatisch" zu Gesellschaftern der neuen Kapitalgesellschaft.

10 Siehe vorne 6. Kapitel, Ziffer II, lit. A

11 Bühler, O., Strickrodt, G., Steuerrecht, Bd. I, 1. Halbb. a.a.O., S. 159

anderen Umwandlungen innerhalb der Kapitalgesellschaftstypen gelten. Sonst würde ungerechtfertigterweise wirtschaftlich Gleiches (Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften) steuerlich ungleich behandelt, je nachdem, ob das Handelsrecht nun ein Liquidationsverfahren vorsieht oder nicht. In allen diesen Fällen wird wirtschaftlich die aufgelöste Kapitalgesellschaft nicht liquidiert, sondern unter einer neuen Rechtsform mit denselben Gesellschaftern fortgesetzt, so daß hier eine echte Realisationshandlung, die bei einer "normalen" Liquidation vorliegt, fehlt.

Ein weiteres Argument für das Fehlen einer Reservenrealisation besteht darin, daß steuerlich keine Zäsur eintritt. Die Unternehmung untersteht auch in der neuen Rechtsform dem gleichen Steuersystem. Demnach entgehen dem Fiskus keine Erträge, die bis jetzt noch nicht der Besteuerung unterlagen. Durch die Anwendung desselben Steuersystems ist auch die Doppelbelastung dieser Erträge in der übernehmenden Gesellschaft sichergestellt.

Aus den dargelegten Gründen ist in der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft ein erfolgsneutraler Vorgang zu sehen, der zu keiner Realisation von stillen Reserven Anlaß gibt. Voraussetzung dafür ist allerdings, daß sämtliche Aktiven und Passiven der untergehenden Kapitalgesellschaft zu den steuerlich maßgebenden Buchwerten auf die neu entstehende Kapitalgesellschaft übergehen (Buchwertverknüpfung).

Mit der Übertragung sämtlicher Gesellschaftsaktiven und -passiven gehen die Kapitalanteilsrechte an der alten Gesellschaft unter. An deren Stelle treten die Anteilsrechte an der neuen Gesellschaft[12]. Damit stellt sich die Frage, wie das durch die Änderung der Rechtsform notwendig werdende Auswechseln der Gesellschaftsanteile beim Gesellschafter der umgewandelten Unternehmung zu behandeln ist.

Befinden sich die Anteile an der Kapitalgesellschaft in einem Geschäftsvermögen, so bestehen auf dieser Beteiligung häufig stille Reserven. In dem Auswechseln der Kapitalanteilsrechte könnte nun – vom buchführungspflichtigen Gesellschafter aus betrachtet – eine entgeltliche Veräußerung (Tausch) gesehen werden, scheidet doch die Beteiligung an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft aus dem Geschäftsvermögen aus und wird

12 Genaugenommen gilt dies nur für die liquidationslose Umwandlung einer AG in eine GmbH. Ist dagegen handelsrechtlich die Durchführung eines Liquidationsverfahrens vorgeschrieben, so tritt an sich an die Stelle des bisherigen Kapitalanteilrechtes zunächst der entsprechende Anteil am Gesellschaftsvermögen und erst kurz darauf – nach der juristischen Sekunde – das neue Beteiligungsrecht an der umgewandelten Kapitalgesellschaft. Ist aber die Liquidation für die aufgelöste Gesellschaft ein erfolgsneutraler Vorgang (siehe vorne), so erscheint es uns verantwortbar, die Umwandlung von Kapitalgesellschaften auch in dieser Beziehung gleichzubehandeln.

durch andere Anteilsrechte an derselben Unternehmung ersetzt ("entgolten"). Damit sind erscheinungsmäßig die Bedingungen für eine echte Reservenrealisation gegeben, so daß für den Fiskus die ganze Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert der Gesellschaftsanteile als Kapitalgewinn steuerbar ist.

Nun ist aber doch zu beachten, daß es sich bei diesem Vorgang nicht um einen gewöhnlichen Tausch handelt. Die ganze Operation dient nur dazu, ihm die Fortsetzung des in der Kapitalgesellschaft eingegangenen unternehmerischen Engagements in einer anderen Form zu erlauben. Wenn dieses Engagement bei eben dieser Unternehmung nicht aufgegeben werden soll, dann muß das Ersatzgut für die ausgeschiedenen Kapitalanteile in den neuen Anteilswerten bestehen. Die ausgetauschten Vermögensobjekte dienen genau demselben Zweck (z.B. Beherrschung oder Wahrnehmung von Einflußmöglichkeiten auf Entscheide der Kapitalgesellschaft), so daß das eine Wirtschaftsgut ein Surrogat des anderen darstellt. Gehörten die Anteile zum betriebsnotwendigen Vermögen, so besteht für den Gesellschafter überhaupt keine Wahlmöglichkeit, die ausgeschiedenen Kapitalanteile durch andere Wirtschaftsgüter als die neue Beteiligung zu ersetzen. Damit wird aber das "Entgelt" für die alten Gesellschaftsanteile wirtschaftlich nicht frei verfügbar, so daß in diesem Zusammenhang von einer Ersatzbeschaffung gesprochen werden kann, die keine Realisation von stillen Reserven zur Folge hat[13].

Die Überlegungen der Ersatzbeschaffungstheorie sollten aber bei der Umwandlung ebenfalls dort steuerlich anerkannt werden, in denen die Kapitalanteile dem neutralen Vermögen zugehören[14]. Fest steht, daß die neuen Kapitalanteilsrechte mit den alten Anteilen wirtschaftlich identisch sind. Sie erfüllen für die Unternehmung dieselbe Funktion. Diese Funktion ändert sich durch die Umwandlung allein jeweils nicht (Funktionsgleichheit). Zudem sind die ausgetauschten Vermögensobjekte gleicher wirtschaftlicher Natur, verkörpern sie doch mittelbare Rechte an derselben Unternehmung, die in ihrer wirtschaftlichen Substanz durch die Umwandlung nicht verändert wird. Diese Übereinstimmung ist hier nicht rechtlich im Sinne derselben äußerlichen Form, sondern wirtschaftlich zu verstehen, da sich Aktien oder Stammkapitalanteile auf Grund der Gewährung einer gesellschaftsrechtlichen Stellung in ihrem inneren Gehalt nur gering unterscheiden (Artgleichheit). Hinzu kommt, daß die ausgetauschten Objekte den gleichen Wert besitzen

13 Siehe auch in diesem Zusammenhang nochmals die Ausführung bezüglich des steuerlichen Nachvollzugs der zivilrechtlichen Schritte.

14 Die Ersatzbeschaffungstheorie kommt üblicherweise für das neutrale, d.h. nicht betriebsnotwendige Vermögen nicht in Frage, weil sonst der Aushöhlung der Kapitalgewinnsteuer Tür und Tor geöffnet wäre.

(Wertgleichheit), da sie ja notwendigerweise dasselbe Gesellschaftsvermögen repräsentieren. Dementsprechend ist in Anlehnung an die schweizerische[15] und deutsche Lehre[16] eine Realisation der stillen Reserven auf der Beteiligung an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft zu verneinen, wenn die bisher gehaltenen Kapitalanteile durch neue Anteile an derselben Unternehmung ersetzt werden[17]. Erst wenn die Kapitalanteilsrechte an einen Dritten entgeltlich veräußert werden und so das neue Vermögensobjekt keine Fortsetzung des alten darstellt, wird tatsächlich realisiert. Bis dahin aber sollte mit der Besteuerung zugewartet werden, da im Falle der Umwandlung die wirtschaftliche Identität (Nämlichkeit) zwischen der "hingegebenen" und der "erworbenen" Beteiligung einwandfrei feststeht und deshalb dem "Tausch" nur formelle Bedeutung zukommt[18,19].

Im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung der Vorgänge, die sich zufolge der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft bei einem buchführungspflichtigen Gesellschafter ergeben, ist noch die Frage zu untersuchen, wie es sich mit den offenen Reserven und einem eventuell vorhandenen Gewinnvortrag verhält. Nach unserem Dafürhalten können bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft diese beiden Bilanzposten ebenso wie alle anderen Gesellschaftsaktiven und -passiven auf die neue juristische Person übertragen werden. Würde man hier eine Ausnahme machen, so würde dies bedeuten, daß in bezug auf die offenen Reserven und des Gewinnvortrages der übernommenen Gesellschaft statt einer Umwandlung eine Liquidation angenommen würde. Steuerlich kann aber – wie bereits ausgeführt wurde – von einer Liquidation auch dann nicht gesprochen werden, wenn eine solche handelsrechtlich vorgeschrieben ist. Dementsprechend stellen diese Posten für den buchführungspflichtigen Gesellschafter auch keinen außerordentlichen Ertrag aus Beteiligungen dar. Dies sollte auch

15 Vgl. die Ausführungen und Literaturangaben in - Expertenkommission, Gutachten Zusammenschluß von Unternehmungen, a.a.O., S. 129ff. und S. 154ff.

16 Laut des deutschen BFH-Gutachtens vom 16.12.1958 stellt der Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften dann keine Realisierung dar, wenn zwischen den hingegebenen und eingetauschten Anteilen Artgleichheit, Funktionsgleichheit und Wertgleichheit besteht. Ein Auszug dieses Gutachtens findet sich in: Der Betrieb, 1959, S. 71ff.

17 Voraussetzung dafür ist natürlich, daß die Aus- und Einbuchung der Gesellschaftsanteile zum bisherigen Buchwert geschieht (Buchwertverknüpfung).

18 An sich wäre es generell besser, man würde weder von einem Tausch noch von einem tauschähnlichen Geschäft sprechen. Es handelt sich vielmehr um ein bloßes Auswechseln von Beteiligungsrechten, welches nicht als Veräußerungsgeschäft qualifiziert werden kann. THIEL spricht in diesem Zusammenhang von einem "juristischen Reflex" der Umwandlung.

19 Auch hier sei nochmals auf die Ausführungen bezüglich des steuerlichen Nachvollzugs der zivilrechtlichen Schritte auf S. 137 hingewiesen.

für den Fall, wie beispielsweise der Umwandlung einer GmbH in eine AG, gelten, bei dem das Grundkapital durch einen Rückgriff auf die offenen Reserven bzw. auf den Gewinnvortrag der untergehenden GmbH den höheren Mindestanforderungen des Aktienrechts angepaßt werden müßte. Obgleich damit an sich der steuerbare Tatbestand der Gratisnennwerterhöhung bzw. der Ausgabe von Gratisaktien erfüllt ist, ergeben sich für den buchführungspflichtigen Gesellschafter nur insofern steuerliche Konsequenzen, als die Erhöhung des Nennwertes der Beteiligung durch den Gesellschafter als Wertmehrung verbucht worden ist[20].

Der im Zuge der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft notwendig werdende Umtausch der Anteilsrechte hat ebenfalls für diejenigen Gesellschafter, bei denen sich die Gesellschaftsanteile in einem Privatvermögen befinden, keine steuerlichen Folgen, da für die Wehrsteuer keine Kapitalgewinnsteuerpflicht besteht. Anders ist es dagegen, wenn im Zuge der Umwandlung eine Kapitalerhöhung zu Lasten des Reservekontos bzw. des Gewinnvortrages durchgeführt wird. Dabei unterliegt derjenige Betrag, der bei einer späteren Kapitalrückzahlung durch die Einkommensteuer nicht mehr erfaßt werden könnte, d.h. also der Nennwert der Gratisaktien bzw. die Gratisnennwerterhöhung, als Gewinnanteil aus Beteiligung im Sinne des Art. 21, Abs. 1, lit. c WStB der Besteuerung, und zwar unbekümmert darum, was früher für den Erwerb der Titel bezahlt wurde[21]. Diese Lösung, die im Gegensatz zur Behandlung von Gratisnennwerterhöhungen von im Geschäftsvermögen liegenden Anteilen steht, ist deshalb gerechtfertigt, weil bei Privatpersonen über die betreffenden Beträge steuerlich nicht mehr abgerechnet werden könnte.

Zusammenfassend ergibt sich somit, daß die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft zu keiner Realisation der im Betrieb steckenden stillen Reserven führt. Dabei ist davon auszugehen, daß im Zuge der Umwandlung die berechtigten Ansprüche des Fiskus weder gekürzt noch in Zweifel gestellt werden dürfen. Weiter ist in diesem Zusammenhang aus steuerwirtschaftlicher Sicht festzuhalten, daß auch bei den Inhabern der Beteiligungsrechte von einer Besteuerung der Mehrwerte abgesehen werden sollte, kommt doch hier dem Umtausch der Gesellschaftsanteile nur formelle Bedeutung zu[22]. Steuerbares Einkommen entsteht erst dann, wenn im Zuge

20 In sinngemäßer Übertragung des BGE 83 I 191 vom 14. Juni 1957 auf die Verhältnisse bei der Umwandlung. In diesem Entscheid stand zwar die Steuerpflicht einer AG in Streite, die vom Bundesgericht gemachten Ausführungen treffen jedoch auch für alle anderen juristischen Personen und buchführungspflichtigen natürlichen Personen zu.

21 Vgl. Perret, Ch., Masshardt, H., Kommentar, a.a.O., Art. 21, N 48

22 Vgl. Perret, Ch., Masshardt, H., Kommentar, Art. 53, N 10

der Umwandlung auf Anteile, die sich in einem Privatvermögen befinden, geldwerte Leistungen (Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhung) zur Ausrichtung gelangen.

B. Die Behandlung des Goodwill

Im vorstehenden Abschnitt A stellten wir fest, daß die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft ertragsteuerlich keinen Liquidationstatbestand darstellt und demnach eine steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven unterbleiben kann. Diese von Literatur und Rechtsprechung vertretene Ansicht bezüglich der stillen Reserven beinhaltet gleichzeitig auch die Verneinung der Pflicht zur Aktivierung eines eventuell vorhandenen Goodwill.

Vom steuerwirtschaftlichen Standpunkt aus ist diese Auffassung sachgerecht, erscheint doch hier ein ertragsteuerlicher Ausweis des Goodwill als noch wirklichkeitsfremder, als es dies bei den bereits behandelten Umwandlungsvarianten der Fall war. Bei der Begründung dieser Auffassung kann im einzelnen auf das anläßlich der Behandlung des Goodwill bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft[23] und umgekehrt[24] Gesagte verwiesen werden. Generell gilt auch hier, daß die juristische Person wirtschaftlich unverändert fortbesteht. Das Gesellschaftsvermögen bleibt rechtlich verselbständigtes Zweckvermögen. Die bisherigen Gesellschafter der schwindenden Unternehmung sind allein die Gründer der neu entstehenden Kapitalgesellschaft. Mit der Umwandlung ist keine eigentliche Veränderung der Eigentumsverhältnisse am Betrieb verbunden. Auch kann dem Goodwill mangels einer eindeutig feststellbaren Gegenleistung die Eigenschaft eines selbständig bewertbaren Vermögenswertes nicht zugesprochen werden. Ebenso ist sein – geschätzter – Wertansatz objektiv nicht nachprüfbar. Würde zudem von steuerlicher Seite ein Ansatz des Goodwill in der Umwandlungsbilanz der schwindenden Kapitalgesellschaft gefordert, so könnte es den Gründern der neu entstehenden Kapitalgesellschaft wohl kaum verwehrt bleiben, diesen in der Eröffnungsbilanz als derivativen Goodwill auszuweisen. Damit würde aber nach unserem Dafürhalten wiederum gegen die auf Grund der Haftungsbeschränkung bei Kapitalgesellschaften besonders strengen Gründungsvorschriften verstoßen. So könnte beispielsweise bei der Umwandlung einer GmbH in eine AG die handelsrechtliche Mindestkapital-

23 Siehe vorne, 5. Kapitel, Ziffer II, lit. B
24 Siehe vorne, 6. Kapitel, Ziffer II, lit. B

vorschrift für die AG von Fr. 50.000.– durch eine Aktivierung des Goodwill erreicht werden. Daß eine solche Vorgehensweise nicht im Interesse des Gläubigerschutzes steht, ist wohl kaum zu bezweifeln.

Aus den dargelegten Gründen ist deshalb eine steuerliche Aktivierung des Goodwill bei der schwindenden wie bei der neu entstehenden Kapitalgesellschaft zu verneinen.

III. Die Belastung mit Verkehrsteuern

A. Die Warenumsatzsteuer

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft führt zu einer Vermögensübertragung von der schwindenden auf die neu entstehende juristische Person. Dabei ist es für die rechtliche Behandlung nicht von Bedeutung, ob der Umwandlung eine Liquidation vorausgeht oder nicht[25], da auch im letzteren Fall ein Vermögensübergang stattfindet. Die im Zuge der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, also auf jeden Fall notwendig werdende Überführung der Gesellschaftsaktiven und -passiven, löst keine Umsatzsteuerpflicht aus. Die Gründe dafür wurden bereits dargelegt, so daß sich hier eine Wiederholung erübrigt und die Feststellung des Ergebnisses genügen mag[26].

B. Die Handänderungsabgabe

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft erfordert mit einer Ausnahme die Durchführung eines Liquidationsverfahrens. Für diejenigen Umwandlungsvarianten (z.B. GmbH in AG), bei denen handelsrechtlich ein Liquidationsverfahren vorgeschrieben ist und demnach die Eigentumsübertragung an Grundstücken sich im Wege der Einzelrechtsnachfolge vollzieht, gilt, daß dieser Vorgang abgabepflichtig ist, findet doch sowohl zivilrechtlich als auch grundbuchrechtlich ein Eigentumsübergang statt. Dagegen stellt sich bei der liquidationslosen Umwandlungsvariante (AG in GmbH) die Frage, ob die Eintragung der übernehmenden Gesellschaft als neue Eigentümerin der betreffenden Grundstücke im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nur eine Grundbuchberichtigung und keine eigent-

25 Es sei denn, man betrachtet die Umwandlung mit Liquidation als einen Doppelakt.
26 Siehe vorne 5. Kapitel, Ziffer III, lit. A und 6. Kapitel, Ziffer III, lit. A

liche Handänderung bedeutet. Dazu ist zu sagen, daß gemäß Art. 5, Abs. 1, lit. a GHaPf jeder zivilrechtliche Eigentumsübergang, d.h. also auch derjenige im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, abgabepflichtig ist. Demnach geht in steuerlicher Sicht das Eigentum bereits mit der Umwandlung, d.h. genauer mit dem Umwandlungsbeschluß und nicht erst mit dem Grundbucheintrag, über. Dies bedeutet lediglich, daß die Umwandlung selbst die Steuerpflicht auslöst und nicht erst die Eintragung des neuen Eigentümers im Grundbuch[27]. Daraus folgt, daß in steuerrechtlicher Sicht die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft eine steuerpflichtige Handänderung darstellt, unabhängig davon, ob sich die Eigentumsübertragung auf Grund einer Liquidation (Einzelrechtsnachfolge) oder ohne Liquidation (Gesamtrechtsnachfolge) vollzieht.

Dieser formaljuristischen Betrachtungsweise können aus steuerwirtschaftlicher Sicht dieselben Argumente, wie sie bei den bereits dargestellten Umwandlungsvarianten genannt wurden, entgegengesetzt werden[28]. Die Handänderung hat nur formellen Charakter, da die wirtschaftliche Herrschaftsgewalt über die Grundstücke bei demselben Gesellschafterkreis verbleibt. Dies zeigt sich insbesondere darin, daß die bisherigen Gesellschafter zu Gesellschaftern der umgewandelten Unternehmung werden und für ihre Kapitalanteile an der untergehenden Gesellschaft gleichwertige Kapitalanteile an der übernehmenden Gesellschaft erhalten[29].

C. Die Emissionsabgabe

Für die steuerrechtliche Behandlung der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft muß unterschieden werden, ob die Änderung der Rechtsform handelsrechtlich ein Liquidationsverfahren erfordert oder nicht.

Für jene Umwandlungsvarianten mit Liquidation ist auf das gesamte übertragene Vermögen die Emissionsabgabe zu entrichten, da dieser Vorgang rechtlich als Gründung einer neuen Gesellschaft gewürdigt wird. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist vom wahren Wert der Unternehmung auszugehen, d.h., es sind auch die stillen und offenen Reserven sowie ein

27 Vgl. dieselben Überlegungen für die Fusion, Expertenkommission, Gutachten, Fusion, a.a.O., S. 97

28 Siehe vorne 5. Kapitel, Ziffer III, lit. B und 6. Kapitel, Ziffer III, lit. B

29 Im wirtschaftlichen Ergebnis gilt das auch für die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft mit handelsrechtlicher Liquidation.

eventuell vorhandener Goodwill zu berücksichtigen. Dabei ist es unerheblich, ob das in eine neue Rechtsform gekleidete Kapital bereits früher einmal der Besteuerung unterlag[30].

Wird dagegen eine AG in eine GmbH gemäß OR 826–829 ohne Liquidation umgewandelt, so betrachtet auch das Stempelsteuerrecht diesen Vorgang nicht als Liquidation der alten und Gründung einer neuen Gesellschaft. Deshalb läßt es weitgehende Erleichterungen zu, die u.a. darin bestehen, daß ein früher entrichteter Stempel auf die nun verfallene Abgabe angerechnet werden darf[31]. Da bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zudem auf den Nennwert der Stammeinlage und nicht auf den realen Wert der Unternehmung als Ganzes (Apport) abgestellt wird, ergibt sich unter der Voraussetzung, daß das Stammkapital der im Wege der Umwandlung zu gründenden GmbH nicht höher ist, als es das Grundkapital der AG war und dafür der Stempel voll entrichtet worden ist, keine Abgabepflicht. Eine Steuer ist also auf Grund dieses Anrechnungsverfahrens nur dann geschuldet, wenn entweder eine Erhöhung des Nominalkapitals erfolgt und/oder die Emissionsabgabe noch nicht voll bezahlt war (was bei Namenaktien der Fall sein kann; Art. 23, Abs. 3 StG). "Der Gesetzgeber ging hier selbst im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor, denn die Anrechnung wird aus dem Grunde gestattet, weil sich wirtschaftlich gesehen an den bereits besteuerten Rechten nichts änderte[32]." Das durch die Umwandlung in Wegfall gekommene Beteiligungsrecht wird lediglich durch ein anderes ersetzt. Beide verkörpern Ansprüche an dasselbe wirtschaftliche Substrat. Die Umwandlung führt nicht zur Schaffung eines "neuen" Gesellschaftskapitals, so daß die wirtschaftliche Grundlage zur Erhebung der Abgabe fehlt.

Die Regelung des Art. 8 ErStG entspricht den bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft anzutreffenden wirtschaftlichen Verhältnissen. Damit beweist der Gesetzgeber, daß er durchaus in der Lage ist, im Bereich der Verkehrsteuern, wo die formalrechtliche Betrachtungsweise an sich dominiert, auch auf die wirtschaftliche Seite des Verkehrsvorganges Rücksicht zu nehmen[33]. Da sich die verschiedenen

30 Vgl. Amstutz, P., Wyss, E., a.a.O., StG 18, N 4

31 Bundesgesetz vom 24. Juni 1937 über Ergänzung und Abänderung der Eidgenössischen Stempelsteuergesetzgebung (ErStG), Art. 8, Abs. 1 und 2

32 Hofstetter, F., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei den eidgenössischen Stempelabgaben, Diss. Zürich 1952, S. 128

33 Daß der Stempelsteuergesetzgebung die wirtschaftliche Betrachtungsweise gar nicht so fremd ist, zeigt sich besonders bei der ökonomischen Umschreibung von Steuerumgehungstatbeständen (Art. 21), wo die formalrechtliche Betrachtungsweise immer dann wegfällt, wenn sie sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken würde. Vgl. – Hofstetter, F., a.a.O., S. 128

Umwandlungsmöglichkeiten von Kapitalgesellschaften in bezug auf den ökonomischen Tatbestand in nichts unterscheiden, würde es dem Postulat, daß wirtschaftlich Gleiches gleichbesteuert werden sollte, entsprechen, wenn die Umwandlung mit Liquidation genauso steuerlich behandelt werden würde, wie jene ohne Liquidation. Es wäre deshalb aus steuerwirtschaftlicher Sicht richtig, wenn die auf die durch die Umwandlung zum Umtausch gelangenden Kapitalanteile bereits entrichtete Emissionsabgabe angerechnet würde, so daß sich unter den genannten Voraussetzungen keine Steuerzahlung ergäbe.

Anhang: Die Verrechnungssteuer

Das Verrechnungssteuergesetz (VStG) enthält in Art. 5, Abs. 1, lit. a die Bestimmung, daß "die Reserven und Gewinne einer Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Genossenschaft, die bei einer Fusion, Umwandlung oder Aufspaltung in die Reserven der aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft übergehen", von der Steuer ausgenommen sind. Der Gesetzgeber hat demnach u.a. für die "Umwandlung" eine Ausnahme von Art. 4, Abs. 1, lit. b VStG statuiert, gemäß der an sich alle Ausschüttungen, soweit sie nicht Rückzahlungen der im Zeitpunkt der Auflösung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital sind, der Steuer unterliegen. Nach Sinn und Zweck des Gesetzes ist nicht nur die Umwandlung ohne Liquidation (Gesamtrechtsnachfolge), sondern auch jene mit Liquidation (Einzelrechtsnachfolge) steuerlich begünstigt[34]. Demnach bietet die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft keinen Anlaß zur Erhebung der Verrechnungssteuer[35,36]. Voraussetzung dafür ist aber, daß die Reserven und Gewinne unter den Reserven der umgewandelten Gesellschaft weiterbestehen. Eine Übertragung dieser Reserven und Gewinne in das Grund- und Stammkapital der umgewandelten Kapitalgesellschaft fällt nicht unter die Ausnahme, denn sie käme einer steuerbaren Ausgabe von Gratisaktien oder einer Gratis-Nennwerterhöhung gleich.

Aus steuerwirtschaftlicher Sicht ist die Ausnahmebestimmung des Art. 5, Abs. 1, lit. a VStG sachlich richtig. Sie entspricht dem bei der Umwandlung

34 Vgl. Pfund, R., a.a.O., Art. 5, Abs. 1, lit. a N 2.3

35 Vgl. Pfund, R., a.a.O., Art. 5, Abs. 1, lit. a N 2.3.

36 Die Umwandlung einer AG in eine KoAG und umgekehrt ist kein Vorgang, der nach Art. 4, Abs. 1, lit. b eine Verrechnungssteuer-Forderung entstehen läßt; daher bleibt kein Raum für die Ausnahmebestimmung von Art. 5, Abs. 1, lit. a VStG. Vgl. Pfund, R., a.a.O., Art. 5, Abs. 1, lit. a N 2.3

einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft wirtschaftlich anzutreffenden Sachverhalt, ist doch die Umwandlung genau das Gegenteil einer Liquidation. Der Gesetzgeber hat erkannt, daß hier kein Liquidationsüberschuß entsteht und auch keine irgendwie geartete geldwerte Leistungen der Gesellschaft an die Inhaber der Beteiligungsrechte erbracht werden. Weiter hat er dem Umstand Rechnung getragen, daß die Umwandlung mit Liquidation im Ergebnis zu demselben Resultat führt wie die Umwandlung ohne handelsrechtlich vorgeschriebene Liquidation. In beiden Fällen werden die offenen Reserven und Gewinne (als Gewinnvortrag) wie alle anderen Gesellschaftsaktiven und -passiven auf die neue Kapitalgesellschaft übertragen und in den Geschäftsbüchern unverändert fortgeführt, so daß diese Bilanzposten als virtuelles Verrechnungssteuer-Substrat erhalten bleiben. Die "neue" Gesellschaft ist die Fortsetzung der "alten". Die wirtschaftliche Funktion der Reserven bleibt für die Unternehmung die gleiche, nämlich Sicherung der Kontinuität des Betriebes.

8. Kapitel:
DIE UMWANDLUNG EINER PERSONENGESELLSCHAFT IN EINE ANDERE PERSONENGESELLSCHAFT

I. Die handelsrechtliche Ausgangslage

Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft bedeutet handelsrechtlich keinen Wechsel in der Unternehmensträgerschaft. Die Gesamthandgemeinschaft wird von der Umwandlung nicht berührt, weil sie weiterhin Träger aller Rechte und Pflichten bleibt. Da jegliche Vermögensübertragung entfällt, wird nach positivem Recht und dem Grundsatz der Vertragsfreiheit die Umwandlung ohne Liquidation durchgeführt, indem lediglich der Gesellschaftsvertrag geändert wird. So wird beispielsweise eine Kollektivgesellschaft automatisch zu einer Kommanditgesellschaft, wenn einem Gesellschafter durch Änderung des Gesellschaftsvertrages die Stellung eines Teilhafters (Kommanditär) eingeräumt wird, oder eine Kommanditgesellschaft zu einer Kollektivgesellschaft, wenn sie den einzigen Kommanditär als Komplementär aufnimmt[1]. Bei Umwandlungen zwischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ändern sich somit nur die Haftungsverhältnisse, der in der Gesamthandgemeinschaft vereinten Gesellschafter. Handelsrechtlich stellt diese Umwandlungsvariante daher nur eine einfache Formänderung dar, die die Rechtskontinuität der Gesellschaft nicht aufhebt[2] und deren formale Erfordernisse sich auf die Berichtigung des Handelsregistereintrages beschränken[3].

II. Die ertragsteuerliche Behandlung

Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft führt auch ertragsteuerrechtlich zu keinen Änderungen, da die steuerliche Kontinuität der Unternehmensträger gewahrt bleibt, weil ja bekanntlich nicht die Personengesellschaft selbst, sondern deren Gesellschafter zur Einkommensteuer herangezogen werden. Die steuerliche Stellung der Gesellschafter aber wird durch die Umwandlung nicht tangiert. Die bisherigen Vermögensverhältnisse der Geschäftsteilhaber werden durch die

1 Vgl. dazu Guhl, Th., Merz, H., Kummer, M., a.a.O., S. 559
2 Siegwart, A., Das Obligationsrecht, 4. Teil: Die Personengesellschaften, Zürich 1938, Art. 598, N 7
3 Eventuell ist auch eine Änderung der Firma erforderlich.

Umwandlung nicht verändert; der bisherige Eigenkapitalanteil des Komplementärs wird zur Kommandite und die bisherige Kommandite zum Eigenkapitalanteil des neuen Komplementärs. Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft wird deshalb als ein Vorfall angesehen, der ertragsteuerrechtlich keine Wirkung hat, so daß eine Auflösung der stillen Reserven als auch eine Aktivierung eines Goodwill nicht in Frage steht. Diese Umwandlungsvariante ist ertragsteuerrechtlich demnach ohne Bedeutung; eine Vermögensneubewertung erübrigt sich.

A. Die Behandlung der stillen Reserven

Die ertragsteuerrechtliche Legalinterpretation der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft führt zu dem Ergebnis, daß diese Umwandlungsvariante eine Auflösung der stillen Reserven nicht erfordert, weil hier weder eine Unterbrechung der Kontinuität der Gesellschaft noch eine Unternehmensveräußerung anzunehmen ist. Es entstehen demnach keine außerordentliche Erträge, die Anlaß zu steuerlichen Konsequenzen sein könnten. Für die Ermittlung eines Liquidationsgewinnes ist daher kein Raum. Voraussetzung dafür ist allerdings, daß die bisherigen Buchwerte in der Bilanz der Gesellschaft neuer Rechtsform fortgeführt werden (Buchwertverknüpfung), so daß eine Besteuerung der stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt vollumfänglich gewährleistet bleibt.

Zu demselben Resultat würde man aber auch gelangen, wenn für die Umwandlung die Durchführung eines Liquidationsverfahrens (im weiteren Sinne) erforderlich wäre[4]. Interpretiert man nämlich diesen Vorgang gewissermaßen als eine Einbringung der verschiedenen auf die Geschäftsteilhaber jeweils entfallenden (Teil)-Betriebe in eine zu gründende Personengesellschaft gegen Gewährung von "Beteiligungsrechten" an der neuen Gesellschaft, so ist damit zwar an sich ein Realisationstatbestand von stillen Reserven gegeben. Der Berechtigung der steuerlichen Forderung nach Auflösung der stillen Reserven wäre dann aber mit den Argumenten der sogenannten Ersatzbeschaffungstheorie entgegenzutreten, wie sie anläßlich der ertragsteuerlichen Behandlung der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft vorgetragen wurden[5]. Der Geschäftsteilhaber, der seinen auf ihn

4 Die Liquidation würde sich beispielsweise im Falle der Umwandlung einer KollGes in eine KG wie folgt abwickeln: Auflösung der KollGes – Übernahme des Geschäftsvermögens durch die bisherigen Gesellschafter – Gründung der KG – Einbringung des Vermögens in die KG.

5 Siehe vorne 5. Kapitel, Ziffer II, lit. A

entfallenden "Teil-Betrieb" veräußert, muß an dessen Stelle die "Beteiligung" an der neuen Personengesellschaft erwerben, wenn er sein unternehmerisches Engagement aufrechterhalten will. Sein für die Unternehmensveräußerung erzieltes Entgelt wird deshalb für ihn wirtschaftlich nicht frei verfügbar, weil er es eben für die Beschaffung eines Ersatzgutes, nämlich der Gesellschaftsrechte an der Personengesellschaft neuer Rechtsform verwenden muß[6]. Die Interpretation dieser Umwandlungsvariante als eine Einbringung von verschiedenen Teilunternehmungen in eine Personengesellschaft wäre demnach gleichzubehandeln, wie die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung eines Geschäftsvermögens in eine Kapitalgesellschaft), nämlich steuerlich erfolgsneutral.

In diesem Zusammenhang ist allerdings noch die Frage zu prüfen, wie es sich steuerlich verhält, wenn im Zuge der Umwandlung der Gewinnverteilungsschlüssel geändert wird. Bei Personengesellschaften[7] richtet sich nämlich die Verteilung des Geschäftsergebnisses nicht nur nach der Höhe des Kapitalanteils (Zins), sondern auch nach Art und Umfang der Tätigkeit des einzelnen Gesellschafters innerhalb der Personengesellschaft (Honorar) sowie nach dem zu tragenden persönlichen Risiko. Meistens ist ein besonderer Gewinnverteilungsmodus im Gesellschaftsvertrag festgehalten. Handelt es sich um eine Kommanditgesellschaft, so wird dem Komplementär häufig, unabhängig von der Höhe seiner Kapitaleinlage, ein sogenannter "Vorausgewinn" zugebilligt, der seinem Risiko als unbeschränkt haftender Gesellschafter als auch seiner besonderen Verantwortung in der Gesellschaft Rechnung trägt. Dieser Anspruch auf einen Vorausgewinn, der vorweg von dem zur Verteilung gelangenden Gewinn in Abzug gebracht wird, erlischt üblicherweise, wenn der Komplementär in die Rechtsstellung eines Kommanditärs einrückt, da nunmehr dessen Haftung auf die Einlage beschränkt bleibt (und eine Pflicht zur Mitarbeit nicht besteht). Damit erhebt sich nun die Frage, ob nicht mit der Änderung des Gewinnanteils des ehemaligen Komplementärs eine Übertragung von stillen Reserven auf die übrigen Gesellschafter verbunden ist. Die Ansicht, daß mit der Entstehung höherer Gewinnansprüche eine Reservenrealisierung eintrete, hätte zur Folge, daß über die derart übertragenen stillen Reserven steuerlich abzurechnen wäre. Gegen diese These spricht jedoch, daß stille Reserven nicht durch Änderungen des Gewinnver-

6 Die Kommandite entspricht dem Vermögensanteil des bisherigen Komplementärs bzw. umgekehrt.

7 Bei Kapitalgesellschaften entstehen keine Probleme, da die Gewinnverteilung in der Regel nach der prozentualen Beteiligung am Gesellschaftskapital erfolgt. Zudem berühren Gewinnabsprachen unter den Gesellschaftern die Kapitalgesellschaft selbst nicht.

teilungsschlüssels übertragen werden[8]. Die stillen Reserven sind nämlich Bestandteil des Eigenkapitals der Unternehmung. Dies bedeutet, daß nur derjenige, der an diesem Kapital beteiligt ist, bei der Liquidation entsprechend seinem Kapitalkonto ein Anrecht auf die stillen Reserven geltend machen kann[9]. Dieser Anspruch ist eine wichtige Voraussetzung für die Annahme einer Geschäftsteilhaberschaft. Kein Gesellschafter wird auf diesen Auseinandersetzungsanspruch verzichten, wachsen doch die mit den Aktiven und Passiven verknüpften stillen Reserven dem Gesellschafter entsprechend seinem Geschäftsanteil an. Maßgebend für die Beurteilung der Frage, in welchem Umfang dem einzelnen Gesellschafter Gewinne aus stillen Reserven zustehen, ist deshalb die Kapitalbeteiligung und nicht die ordentliche Gewinnbeteiligung, da die erstere das gesamte Verhältnis des Geschäftsteilhabers zur Gesellschaft und den anderen Gesellschaftern umfaßt. Erst wenn die Teilhaber einer Personengesellschaft einen Teil ihrer Geschäftsanteile oder einzelne Geschäftsteilhaber ihren ganzen Gesellschaftsanteil veräußern, indem sie gewissermaßen einen Teil ihres Geschäftes an einen bisherigen Gesellschafter bzw. an einen Dritten übertragen, werden anteilig die auf den Aktiven und Passiven liegenden stillen Reserven realisiert. Jetzt findet eine Vermögensverschiebung und nicht nur – wie bei der Umwandlung – eine Änderung in der gesellschaftsrechtlichen Stellung statt. Allerdings dürfen bei einer im Zuge der Umwandlung getätigten Neuregelung der Gewinnverteilung keine offenkundigen Mißbräuche vorliegen[10]. Die Gewinnverteilung muß sachlich gerechtfertigt sein, d.h., sie sollte den Verpflichtungen des Gesellschafters bezüglich Kapitaleinlage, Risiko und Arbeitsleistung angemessen Rechnung tragen[11].

Zusammenfassend ergibt sich, daß die steuerrechtliche Behandlung der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspricht. Im Gegensatz zu den bisher behandelten Umwandlungsvarianten stimmt bei der Umwandlung einer

8 Es sei denn, der betreffende Gesellschafter erhielte für die Schmälerung seines Gewinnanteilsrechtes eine Vergütung.

9 Ausgangspunkt für die Zuteilung des Vermögens ist der in der Handelsbilanz zugewiesene Kapitalanteil.

10 Die Gefahr der mißbräuchlichen Gestaltung der Gewinnverteilung besteht besonders bei Familien-Personengesellschaften, namentlich für den Fall einer aus Vater und Sohn bestehenden Gesellschaft. Hier wird von der Steuerbehörde zu prüfen sein, ob eine Änderung im Gewinnverteilungsschlüssel nur der Minderung der Progression (des Vaters) dienen soll und daher als Form der Steuerumgehung anzusehen ist.

11 Genügt die Gewinnverteilung diesen Anforderungen nicht, so ist die laufende Steuer so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Gestaltung zu erheben gewesen wäre.

Kollektiv- in eine Kommanditgesellschaft und im umgekehrten Fall die formalrechtliche mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise vollständig überein, da die Würdigung des Tatbestandes "Umwandlung" von den beiden unterschiedlichen Bezugspunkten aus zu demselben Ergebnis führt. Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft zeigt besonders deutlich, was eigentlich Sinn und Zweck der Änderung der Rechtsform ist. Wie im 4. Kapitel über die betriebswirtschaftlichen Grundlagen ausgeführt wurde[12], stellt die Rechtsform ein besonderes Strukturelement der Unternehmung dar, das als ein wichtiger Rentabilitätsfaktor den Geschäftserfolg mittelbar und unmittelbar stark zu beeinflussen vermag. Bei Veränderungen der inneren oder äußeren Verhältnisse muß der Betrieb die Möglichkeit haben, sich der neuen Situation anzupassen. Dies tut er unter anderem dadurch, daß er seine Rechtsform ändert. Die Unternehmung bleibt dabei in ihrer wirtschaftlichen Substanz unberührt. An diesem Umstand ändern auch die gesetzlichen Vorschriften nichts, die bestimmen, welcher Weg von der aufgegebenen zur neu gewählten Rechtsform rechtlich eingeschlagen werden muß. Tatsache ist, daß die Unternehmung weder veräußert noch liquidiert werden soll. Die für eine Umwandlung maßgebende zivilrechtliche Ordnung deckt sich nämlich nicht immer mit dem ökonomischen Tatbestand, der bei der Änderung der Rechtsform vorliegt. Umwandlung und Liquidation sind einfach das Gegenteil. Gerade die Änderung der Rechtsform soll bezwecken, daß der Betrieb auch in Zukunft erfolgreich fortgeführt werden kann und er nicht früher oder später tatsächlich liquidiert oder an Dritte veräußert werden muß. Daraus ergibt sich, daß der wirtschaftliche Sachverhalt bei verschiedenen Umwandlungsvarianten sich nicht mit dem Begriffsinhalt der in Erscheinung tretenden Rechtsinstitute deckt. Es ist durchaus richtig, wenn das Steuerrecht die bei einer "normalen" Veräußerung oder Liquidation frei werdenden stillen Reserven steuerlich erfaßt, weil sie die Folge einer Realisationshandlung sind. Für die Umwandlung trifft dies nicht zu. Hier findet steuerlich keine Gewinnverwirklichung statt, auch wenn die handelsrechtliche Regelung (Wechsel des Rechtssubjektes) zu dieser Annahme verleiten sollte. Die flüssigen Mittel des Betriebes bzw. der Gesellschafter erhöhen sich nämlich durch den Umwandlungsvorgang nicht, so daß die Steuern nicht – wie bei einer tatsächlichen Realisation – aus einem wirtschaftlich frei verfügbaren Entgelt, sondern aus anderen Mitteln, unter Umständen durch die Aufnahme von Fremdkapital bezahlt werden müssen. WÖHE führt dazu sinngemäß folgendes aus: Verkauft der Betrieb unterbewertete Ware, so löst sich die stille Reserve durch Umsatz auf; die Zahlung

12 Vgl. vorne 4. Kapitel, Ziffer I

von Steuern ist aus dem Umsatzerlös möglich. Überträgt der Betrieb dagegen bei der Umwandlung eine unterbewertete Maschine und muß er die stille Reserve, die in der Maschine steckt, vorher auflösen und versteuern, so kann er die Steuern auf die stille Reserve nicht aus mit der Maschine erzielten Erlösen bezahlen, denn wirtschaftlich ist ja durch die Umwandlung nichts geschehen. Die stille Reserve ist somit nicht durch Umsatz, sondern durch eine Bewertungsmaßnahme, durch einen rechentechnischen Vorgang freigesetzt worden[13].

B. Die Behandlung des Goodwill

Wie wir anläßlich der Behandlung der stillen Reserven bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Personengesellschaft gesehen haben, entspricht die steuerrechtliche Würdigung dieses Tatbestandes den wirtschaftlichen Gegebenheiten. Dies trifft auch für die steuerrechtliche Behandlung des Goodwill zu. In der Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft oder umgekehrt sehen weder das Steuerrecht, die Rechtsprechung und Steuerveranlagungsbehörde noch das Schrifttum einen Anlaß zu einer Goodwillrealisation. Durch den Rechtsformwechsel ändert die frühere Rechtslage sich im Ergebnis nur dahin, daß zugunsten der Personen, für deren Rechnung das Unternehmen bisher betrieben wurde, eine Haftungsbeschränkung bzw. eine Haftungserweiterung eintritt. Diese Änderung in den Haftungsverhältnissen gibt aber im Falle der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft – entgegen den anderen Umwandlungsvarianten – keinen Anlaß, anzunehmen, aus dem originären Goodwill sei ein derivativer Goodwill geworden, weil eben hier eine Änderung im Steuersubjekt nicht eintritt.

Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft zeigt deutlich, wie absurd an sich die steuerrechtliche Forderung nach einer Aktivierung des Goodwill bei den anderen Umwandlungsvarianten ist. Dabei schält sich besonders heraus, daß die (steuer-)rechtliche Unterstellung einer entgeltlichen Unternehmensveräußerung der wirtschaftlichen Eigenart der Umwandlung nicht entspricht. Es handelt sich hier viel eher um einen arteigenen Vorgang, bei dem die bisherigen wirtschaftlichen Träger des Betriebes weiterhin Gesellschafter bzw. Geschäftsteilhaber bleiben. Diese Umwandlungsvariante, bei der sich auch rechtlich kein Wechsel des Rechts- und Steuersubjektes vollzieht, stellt klar, daß durch die Umwandlung kein

13 Vgl. Wöhe, G., Steuerlehre, Bd. II, 1. Halbb., a.a.O., S. 172

fremder, nicht selbstgeschaffener Goodwill erworben, sondern tatsächlich ein originärer Goodwill in die Bilanz eingestellt wird. Ebenfalls tritt hier die mangelnde Bewertbarkeit und die Unmöglichkeit, den Wertansatz für den Goodwill objektiv nachzuprüfen, voll in Erscheinung. Gerade die Verhältnisse bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft zeigen deutlich, daß die bei den anderen Umwandlungsvarianten unterstellte Gegenleistung nur eine Fiktion darstellt und deshalb völlig ungeeignet ist, als Berechnungsgrundlage für die Ermittlung eines Goodwill-Bilanzansatzes zu dienen. Auch wird hier die Unzulässigkeit der Aktivierung des Goodwill in der Bilanz besonders klar erkennbar. Mit der Umwandlung würde nämlich auf einmal ein Wert in der Bilanz der Personengesellschaft erscheinen, dessen Aktivierung nach den bei Bilanzkontinuität geltenden Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich nicht gerechtfertigt ist, weil es sich hier eindeutig um einen originären Goodwill handelt.

III. Die Belastung mit Verkehrsteuern

A. Die Warenumsatzsteuer

Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft berührt den Unternehmensträger, die Gesamthandgemeinschaft, in ihrem rechtlichen Bestande nicht. Jegliche Vermögensübertragung entfällt, da eine solche weder im Sinne der Einzelrechtsnachfolge noch im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erforderlich ist, kann auch kein Umsatz vorliegen, der Anlaß zu einer Besteuerung sein könnte. Aber auch wenn die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft eine Übertragung des Geschäftsvermögens erforderlich machen würde, so wäre eine Steuerpflicht gemäß den bei den vorstehend behandelten Umwandlungsvarianten genannten Gründen nicht gegeben.

B. Die Handänderungsabgabe

Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft führt bekanntlich zu keinem Wechsel des Rechtsträgers. Da zivilrechtlich eine Übertragung von Vermögensbestandteilen nicht erfolgt, entfällt auch eine Eigentumsübertragung der sich im Geschäftsvermögen der Personengesellschaft befindlichen Liegenschaften. Zudem tritt keine Änderung im Personenbestand der Gesamthandgemeinschaft ein. Zwischen der Eigentümergesamt-

hand vor und nach der Umwandlung besteht vollständige Identität. Deshalb kann auch nicht gesagt werden, es werde inskünftig "Dritten" ermöglicht, über die betreffenden Grundstücke rechtlich und/oder wirtschaftlich wie Eigentümer zu verfügen. Bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft liegt demnach weder rechtlich noch wirtschaftlich eine Handänderung vor. Unter diesen Umständen kann auch steuerrechtlich von einer Handänderung nicht gesprochen werden, weshalb auch keine Abgabe zu entrichten ist. Eine weitere kritische Würdigung dieses Vorganges aus steuerwirtschaftlicher Sicht erübrigt sich, entspricht doch die gesetzliche Regelung dem wirtschaftlichen Sachverhalt. Sinn und Zweck der Umwandlung ist allein die Fortführung des Leistungserstellungs- und Leistungsverwertungsprozesses der Unternehmung unter einem neuen Rechtsmantel durch dieselben Gesellschafter mit Hilfe derselben Sachgüter. Wirtschaftlich betrachtet bleibt alles beim alten. Erst wenn sich die Beteiligungsproportionen ändern, tritt auch in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Grundstücke anteilsmäßig eine Änderung ein, so daß jetzt eine Besteuerung gerechtfertigt ist.

C. Die Emissionsabgabe

Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft unterliegt nicht der Emissionsabgabe, da die Eigenkapitalbeschaffung nicht juristischer Personen von dieser Steuer nicht betroffen ist[14]. Eine kritische Würdigung dieses Vorganges aus steuerwirtschaftlicher Sicht erübrigt sich daher.

14 Dies war nicht immer so. Bis zum Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer mußte nach Art. 37–39 der Finanzordnung 1939–1941 bei der Begründung, Erhöhung und Übertragung von Kommanditbeteiligungen eine Stempelabgabe entrichtet werden. Diese Regelung war an sich vom steuerwirtschaftlichen Standpunkt aus gesehen konsequenter, wurde doch dadurch nicht ausschließlich die Eigenkapitalbeschaffung von Kapitalgesellschaften belastet.

SCHLUSSBEMERKUNGEN

Bei der Erörterung der steuerlichen Belastung der Umwandlung von Handelsgesellschaften in andere Handelsgesellschaften hat sich gezeigt, daß die derzeitige steuerrechtliche Behandlung des Vorganges "Änderung der Rechtsform" wesentliche Mängel aufweist. Der schwerwiegendste Mangel ist wohl darin zu sehen, daß die verschiedenen Umwandlungsvarianten – obgleich immer derselbe wirtschaftliche Tatbestand gegeben ist – nicht gleichbehandelt und damit steuerlich nicht gleichmäßig belastet werden. Die Ursache dieser unterschiedlichen Vorgehensweise ist darin zu suchen, daß das Steuerrecht an Begriffe und Institutionen des Zivil- und Handelsrechts anknüpft, ohne selbst eine eigene steuerrechtliche Umschreibung des Tatbestandes vorzunehmen. Im Zusammenhang mit der Umwandlung ist es, wie wir gesehen haben, vor allem der Begriff der Liquidation, den der Steuergesetzgeber ohne eine eigene Legaldefinition statuiert und daraus steuerliche Konsequenzen zieht. Wie bei den Zielen der Steuerwirtschaftslehre[1] ausgeführt wurde, knüpft eine als sinnvoll und gerecht empfundene Besteuerung nicht an die rechtliche Benennung als solche, sondern an die damit verbundenen Wirkungen und wirtschaftlichen Ergebnisse an. Wirtschaftlich betrachtet wird in der Regel bei einem Wechsel der Rechtsform der Betriebsprozeß unverändert und ohne Unterbrechung fortgesetzt. Die wirtschaftliche Realität der Betriebswirtschaft bleibt hinsichtlich der Substanz, der Faktorkombination und des Geschäftszweckes unberührt. Die wirtschaftlichen Träger der Unternehmung, d.h. genauer die Gesellschafter, bleiben weiterhin mittelbar oder unmittelbar an demselben Gesellschaftsvermögen berechtigt, so daß auch in bezug auf den Beteiligtenkreis durch die Umwandlung keine Änderung eintritt. Daraus ergibt sich, daß mit der Umwandlung nur eine Änderung der Rechtsform, nicht aber eine Geschäftsaufgabe und damit eine Liquidation verbunden ist. Die Tatsache, daß bei bestimmten Umwandlungsvarianten handelsrechtlich ein Liquidationsverfahren vorgeschrieben wird, sagt demzufolge noch nicht, daß auch steuerrechtlich eine Liquidation vorliegt. Der Begriff der Liquidation im Sinne des Steuerrechts ist nicht handelsrechtlich, sondern wirtschaftlich zu verstehen und auszulegen. Wirtschaftlich sind Umwandlung und Liquidation genau das Gegenteil. Die Richtigkeit dieser Auffassung läßt sich nicht mit der Unterstellung widerlegen, die Umwandlung beinhalte eine entgeltliche Veräußerung (Tausch). Es handelt sich dabei um eine rein formale Betrachtungsweise, die übersieht, daß die Umwandlung der Natur der Sache nach ein

1 Vgl. vorne 1. Kapitel, Ziffer II

arteigenes Rechtsgeschäft ist. Ebenso kann nicht gesagt werden, die Umwandlung führe zu einer Verwertung (Privatentnahme), weil die Gesellschaftsaktiven und -passiven Geschäftsvermögen bleiben und zu keiner Zeit in die Privatsphäre der Gesellschafter übertragen werden. Auch der Umstand, daß die schwindende Gesellschaft bisher ein Steuersubjekt gewesen sei, das im Zuge der Umwandlung untergeht, ändert nichts an der Tatsache, daß durch die Übertragung der Wirtschaftsgüter von der untergehenden auf die neu entstehende Gesellschaft weder stille Reserven noch ein Goodwill realisiert werden. Die Annahme, daß durch die Änderung der Rechtsform ein "Liquidationsgewinn" entsteht, erscheint als eine juristische Konstruktion, da im Zuge der Umwandlung an keiner Stelle Erträge aufgedeckt werden, über die von der Gesellschaft bzw. von den Gesellschaftern wirtschaftlich frei verfügt werden könnte. Die wirtschaftlichen Voraussetzungen für eine Ertragsbesteuerung – nämlich freigesetzte Erträge – sind überhaupt nicht gegeben. In dieser steuerwirtschaftlichen Sicht ist es daher nicht gerechtfertigt, aus der Umwandlung ertragsteuerliche Konsequenzen zu ziehen. In der Steuerpraxis und in der Rechtsprechung setzt sich zwar immer mehr die Auffassung durch, daß für steuerliche Zwecke nicht nur auf die zivil-(handels-)rechtlichen Vorgänge, sondern auch auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten abzustellen sei. Dennoch wäre es aus Gründen der Rechtsklarheit zu begrüßen, wenn der Steuergesetzgeber die Umwandlungsfrage ausdrücklich regeln würde. Das würde zwar eine Sonderbehandlung bedeuten, diese ist aber auf Grund der steuertechnischen Besonderheiten des Wehrsteuersystems für die Umwandlung rechtlich und sachlich gerechtfertigt sowie fiskalisch vertretbar. Sie würde mehr als eine bloße Billigkeitsmaßnahme darstellen.

Auch was die Belastung der Umwandlung mit Verkehrsteuern betrifft, so wäre es zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber für diejenigen Fälle, in denen eine Besteuerung auf Grund der formellen Rechtsvorgänge Platz greift, de lege ferenda eine Steuerbefreiung vorsehen würde. Von diesem Grundsatz ist allerdings bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft in bezug auf die Emissionsabgabe eine Ausnahme zu machen, weil die Befreiung dieses Tatbestandes von der Steuer zu einer Verletzung des Grundsatzes, daß wirtschaftlich Gleiches gleichbesteuert werden soll, führen würde.

Abschließend läßt sich sagen, daß es eine ideale Lösung der Umwandlung, die allen Beteiligten gerecht wird und aus einem "Guß" besteht, nicht gibt. Wir sind uns weiter darüber im klaren, daß gegen die dargelegte steuerwirtschaftliche Konzeption der Umwandlungen von Handelsgesellschaften in andere Handelsgesellschaften mannigfache – vor allem formaljuristische – Bedenken erhoben werden können. Wir haben uns aber einerseits bemüht, eine Lösung zu finden, die die Anpassung der Rechtsform an die wirtschaft-

liche Entwicklung weder blockiert noch unangemessen behindert. Andererseits sind wir bestrebt gewesen, sachlich nicht zu rechtfertigende Steuervorteile zu vermeiden und die Möglichkeit zu steuerbeinflußenden Manipulationen (Steuerumgehungen) seitens der Steuerpflichtigen auszuschalten. Mit einem in der dargelegten Weise ausgestaltetem "Umwandlungssteuerrecht" wäre gewährleistet, daß weder wirtschaftlich für zweckmäßig erachtete Umwandlungen an der Steuerbelastung scheitern müssten, noch der Fiskus auf ungerechtfertigte Art benachteiligt würde. Eine derartige steuerliche Regelung würde die Umwandlung weder begünstigen noch behindern. Sie hätte keinen Einfluß mehr auf die Wahl der betriebswirtschaftlich richtigen Rechtsform.

LITERATURVERZEICHNIS

a.) Monographien, Kommentare, Aufsätze

Ackermann, A., Bedeutung und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht, Diss. St. Gallen 1963

Amonn, A., Grundsätze der Finanzwissenschaft, 2 Bde., Bern 1947/53

Amstutz, P., Wyss, E., Das eidgenössische Stempelsteuerrecht, Zürich/Leipzig 1930

Aufermann, E., Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, 2. Aufl., Wiesbaden 1950

Beckmann, L., Pausenberger, E., Gründungen, Umwandlungen, Fusionen, Sanierungen, Wiesbaden 1961

Blumenstein, E., System des Steuerrechts, 2. Aufl., Zürich 1951

Blumenstein, I., Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, Zürich 1943

– Kommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, Bern 1948

– Zum Problem des Steuerobjektes der Handänderungssteuern, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 30, S. 209ff. und S. 274ff.

Borkowsky, R., Kleine Steuerkunde, 5. Aufl., Zürich 1968

Böttcher, C., Plädoyer für einen steuerneutralen Wechsel der Unternehmungsformen jeglicher Art unter kritischer Betrachtung der Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaften: Glaubenssatz oder Grundprinzip des deutschen Steuerrechts? , in: Steuerberater-Jahrbuch 1967/68, S. 167ff., (zit.: Plädoyer)

– Das neue Umwandlungs-Steuergesetz: Ein untauglicher Versuch? , in: Blick durch die Wirtschaft vom 22.1.1968

Brönner, H., Umwandlungssteuergesetz, Stuttgart 1969

Bühler, O., Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt/M. 1956, (zit.: Steuerrecht der Gesellschaften)

Bühler, O., Scherpf, P., Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971 (zit.: Bilanz und Steuer)

Bühler, O., Strickrodt, G., Steuerrecht, 2 Bde., 3. Aufl., Wiesbaden 1958/60, (zit.: Steuerrecht)

Busse v. Colbe, W., Stille Rücklagen, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Bd. III, Stuttgart 1958, Sp. 4722ff.

– Die handelsrechtliche Umwandlungsbilanz von Kapitalgesellschaften, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1959, S. 599ff.

Deutsch, P., Umwandlung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Bd. IV, Stuttgart 1958, Sp. 5511ff.

Dörnemann, C., Steuerliche Erwägungen zur Wahl der Unternehmungsform, Diss. Frankfurt/M. 1956

Ebert, D., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht, Diss. Mainz 1955

Expertenkommission, Gutachten über die Steuerverhältnisse bei Familienaktiengesellschaften, Zürich 1955

Expertenkommission, Gutachten über Änderung des kantonalen und eidgenössischen Steuerrechts im Hinblick auf Umwandlungen und Fusionen geschäftlicher Unternehmungen (Änderung der Rechtsform) und auf Holdingverhältnisse, Zürich 1964, (zit.: Gutachten Umwandlungen)

Expertenkommission, Gutachten über steuerrechtliche Fragen beim Zusammenschluss von Unternehmungen, Zürich 1970, (zit.: Gutachten Zusammenschluss von Unternehmungen)

Faist, Th., Steuerliche Behandlung der Zusammenschlüsse, Teilungen und Umwandlungen von Unternehmen, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 38, S. 481ff.

Findeisen, F., Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre), Stuttgart 1923
– Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor, Berlin 1924
Gerloff, W., Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Bd. 2, Tübingen 1956, S. 239ff.
Graf, A., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Zürich 1950
Graf, K., Der Goodwill im Steuerrecht Deutschlands und der Schweiz in betriebswirtschaftlicher Sicht, Diss. Bern 1955
Graf, S., Handänderungs- und Grundstücks-Gewinnsteuerpflicht, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeinde-Verwaltung, 39. Jhg., Zürich 1938, S. 345ff.
Grieger, R., Kein Geschäftswert in der Umwandlungsbilanz der Kapitalgesellschaft, in: Der Betriebs-Berater, 1956, S. 744ff.
Gübbels, B., Die steuerliche Abschreibung im In- und Ausland, in: Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Heft 76, Bonn 1964
Guhl, Th., Merz, W., Kummer, M., Das schweizerische Obligationenrecht, 6. Aufl., Zürich 1972
Gutenberg, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958
Gygax, E., Steuerleitfaden, Zürich 1959
Hax, K., Wesen und wirtschaftliche Bedeutung der stillen Reserven, in: Aktuelle Fragen der Unternehmung, Gedenkschrift für Alfred Walther, Bern 1957, S. 91ff.
Hindermann, W., Gygax, E., Leitfaden für Geschäftsübertragungen, Zürich 1953
Höhn, E., Die Besteuerung der privaten Gewinne (Kapitalgewinnbesteuerung), Diss. Zürich 1955
Hofstetter, F., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei den eidgenössischen Stempelabgaben, Diss. Zürich 1952
Hubacher, R., Die betriebswirtschaftliche Bedeutung der Unternehmungsformen, Diss. Bern 1954
Känzig, E., Die stillen Reserven der Unternehmung im Einkommensteuersystem, in: Die Unternehmung 152, Nr. 1 und 2, (zit.: Die stillen Reserven)
– Die Aktiengesellschaft im Einkommensteuersystem, in: Berner Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Abhandlungen, Heft 64, Bern 1953
– Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962, mit Ergänzungsband, Basel 1964, (zit.: Kommentar)
– Der Unternehmungsgewinn im Sinne des Steuerrechts, in: Büro und Verkauf, 33. Jhg., Heft 4 und 5, Zürich 1963/64
– Die steuerrechtliche Behandlung der Veräußerung von Unternehmungen und Unternehmungsanteilen, in: Festschrift für Irene Blumenstein, Beilage zum 34. Band des Archivs für Schweizerisches Abgaberecht, S. 87ff.
Der Begriff der Realisation von Unternehmungsgewinnen, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 41, S. 81ff.
Kalveram, W., Rechtfertigung und Grenzen der stillen Reserven, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1950, S. 345ff.
Köhler, W., Probleme des Umwandlungs-Steuerrechts, Diss. Köln 1959
Lerch, R., Die Liquidation von Einzel- und Personenunternehmungen und ihre steuerlichen Auswirkungen auf die stillen Reserven, Diss. Bern 1965
Lutz, B., Die Umwandlung einer GmbH in eine Aktiengesellschaft und ihre steuerliche Belastung, in: Die Schweizerische Aktiengesellschaft, 1959, S. 197ff.
Masshardt, H., Fragen aus dem Gebiete der Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der Wehrsteuer, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 26, S. 161ff., Bd. 28, S. 193ff. und Bd. 30, S. 1ff.
Maute, J.K., Die steuerliche Behandlung von Ersatzbeschaffungen im Jahresabschluß, Diss. Bern 1964
Meier, W., Die bernischen Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Diss. Bern 1946
Mühleisen, K., Die Sonderbilanzen der Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, Diss. München 1955

Müller, W., Grundzüge einer Lehre von der Unternehmungspolitik, in: Die Unternehmung, 1967, Nr. 1
Münstermann, H., Firmenwert, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl., Bd. II, Stuttgart 1958, Sp. 1953ff.
Paulick, H., Steuerrecht, in: Handbuch der Personengesellschaften, Köln 1967, S. III 3ff.
Perret, Ch., Masshardt, H., Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer 1971–1982, Zürich 1972, (zit.: Kommentar)
Pfund, R., Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Basel 1971
Pohmer, D., Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin 1958
Reimann, A., Zuppinger, F., Schärer, E., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 Bde., 1961/63/66/69
Rohner, H., Unmittelbare steuerliche Folgen bei der Umwandlung einer Personalunternehmung, in: Betriebswirtschaftliche Studien, Heft 34, Zürich/St. Gallen 1955
Rüfli, W., Boemle, M., Unternehmungsfinanzierung, 2. Aufl., Zürich 1967
Schärrer, E., Die Besteuerung der stillen Reserven bei Umwandlungen, Zusammenschlüssen und Teilung von Unternehmungen, in: Steuer-Revue, Bern 1968, S. 475ff.
Siegwart, A., Das Obligationenrecht, 4. Teil: Die Personengesellschaften, Zürich 1938
von Steiger, F., Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz, 3. Aufl., Zürich 1966
Studer, W., Bilanzsteuerrecht, Basel 1968
Thiel, R., Die schwindende Kapitalgesellschaft im Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerrecht, in: Der Betrieb, 1957, S. 28ff. (zit.: Die schwindende Kapitalgesellschaft)
- Die Gewinnverwirklichung bei gesellschaftsrechtlichen Vorgängen, in: Der Betrieb 1958, S. 1281ff. (zit.: Gewinnverwirklichung)
- Gedanken zu einer Neugestaltung des steuerlichen Umwandlungsrechts, in: Der Betrieb, 1966, S. 1365ff.

Tobler. W., Die steuerliche Behandlung der stillen Reserven der Unternehmung, insbesondere im Falle der Umwandlung, Diss. Bern 1953
Viel, J., Bredt, O., Renard, M., Die Bewertung von Unternehmungen und Unternehmungsanteilen, 2. Aufl., Zürich 1967
Vuille, J. M., Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Aktiengesellschaft, Diss. Zürich 1966
Walther, A., Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, 2. Bd., Die Unternehmung, Zürich 1953
Wellauer, W., Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Basel 1959
Wöhe, G., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 2 Bde., 2. Aufl., Berlin und Frankfurt/M. 1965/66 (zit.: Steuerlehre)
Wyss, E., Pfund, R., Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil Stempelabgaben und Verrechnungssteuern, Bde. 1–3, Loseblatt Basel o.J.
Zuppinger, F., Die zürcherische Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer, in: Veröffentlichungen des kantonalen Steueramtes Zürich, Heft 3, Zürich 1956

b.) unveröffentlichte Manuskripte

Känzig, E., Bilanz und Steuer, Vorlesung an der Universität Bern, Wintersemester 1966/67
- Sonderbilanzen der Unternehmung und die Gewinnsteuern, Vorlesung an der Universität Bern, Sommersemester 1967, (zit.: Sonderbilanzen)
- Der Begriff der Realisation von Unternehmungsgewinnen, Abschrift eines Vortrages, gehalten am St. Galler Seminar über Unternehmungsbesteuerung, St. Gallen 13./14. April 1971, (zit.: Der Begriff der Realisation)

Müller, W., Absatzlehre I, Vorlesung an der Universität Bern, Wintersemester 1967/68, Skriptum

Verzeichnis der wichtigsten Abkürzungen

AG	Aktiengesellschaft
BFH	(Deutscher) Bundesfinanzhof
BGE	Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts
BStBl	(Deutsches) Bundessteuerblatt
ErStG	Bundesgesetz über Ergänzung und Abänderung der Eidgenössischen Stempelsteuergesetzgebung
GHaPF	(Bernisches) Gesetz betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
KG	Kommanditgesellschaft
KoAG	Kommanditaktiengesellschaft
KollGes	Kollektivgesellschaft
OR	Schweizerisches Obligationenrecht
RFH	(Deutscher) Reichsfinanzhof
RStBl	(Deutsches) Reichssteuerblatt
StG	Bundesgesetz über die Stempelabgabe
VSt	Verrechnungssteuer
VStG	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer
VStV	Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer
WSt	Wehrsteuer
WStB	Bundesratsbeschluß über die Erhebung einer Wehrsteuer
WUSt	Eidgenössische Warenumsatzsteuer
WUStB	Bundesratsbeschluß über die Eidgenössische Warenumsatzsteuer
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch
ZHStG	Steuergesetz des Kantons Zürich

Nr. 25 Urs Zinsli, Bern: Die Quellenbesteuerung des unselbständigen Erwerbseinkommens in der Schweiz. 216 S. 1970.

Nr. 26 Léon Chaubert, Neuchâtel: L'Union postale universelle. Son statut juridique, sa structure et son fonctionnement. 149 p. 1970.

Nr. 27 Elisabeth Bener-Wittwer, Neuchâtel: Le caractère du droit de marque et les importations parallèles. 196 p. 1970.

Nr. 28 Marx Heinz, Bern: Das dingliche Wohnrecht. 144 S. 1970.

Nr. 29 Hans Engler, Zürich: Die Zivilschutzorganisation in der Schweiz. 168 S. 1970.

Nr. 30 Seref Ünal, Bern: Geschäftsführung und Vertretung bei Kollektivgesellschaften im schweizerischen und im türkischen Recht. 132 S. 1970.

Nr. 31 Susanne Imbach, Bern: Die Heilmittelkontrolle in der Schweiz aus staats- und verwaltungsrechtlicher Sicht. 120 S. 1970.

Nr. 32 Urs Vetsch, Bern: Die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Konkordaten. 96 S. 1970.

Nr. 33 Markus Boehringer, Bern: Ausführung und Vollzug von Staatsverträgen durch bundesrätliche Verordnungen. 96 S. 1971.

Nr. 34 Georg Lechleiter, Zürich: Das Kind als Gegenstand und Opfer krimineller Misshandlung. 132 S. 1971.

Nr. 35 Bruno Paul Schneider, Bern: Die versicherungsrechtliche Erfassung der Gefahrstatsachen nach schweizerischem und deutschem Recht. 68 S. 1971.

Nr. 36 Ivan Thomas Locher, Bern: Die Selbsthilfe als Voraussetzung staatlicher Hilfsmassnahmen (Art. 31 bis, Abs. 4 BV). 152 S. 1971.

Nr. 37 Conrad Lerch, Zürich: Der Bund und die kantonalen Hochschulen. Gesamtstaatliche Tätigkeit zugunsten von Wissenschaft und Forschung 1740–1970. 324 S. 1971.

Nr. 38 Michael Béky, Zürich: Rechtspolitische Probleme im Zusammenhang mit dem anthropologisch-erbbiologischen Gutachten: Ein Beitrag zur geplanten Teilrevision des schweizerischen Familienrechts. 164 S. 1971.

Nr. 39 Roland Beuttner, Genève: La cession de créance en droit international privé. 160 p. 1971.

Nr. 40 Hans Nater, Zürich: Die Haftpflicht des Geschäftsherrn gemäss OR 55 angesichts der wirtschaftlich-technischen Entwicklung. 142 S. 1971.

Nr. 41 Wolfgang Zoller, Frankfurt: Über die Bedeutung des Art. 80 GG. Gewaltenteilungsgrundsatz und Normensetzung durch die Verwaltung. 186 S. 1971.

Nr. 42 Rudolf Tuor, Bern: Die Berücksichtigung der einheitlichen Mindestgrundsätze über die Behandlung der Gefangenen in der Schweiz. (Dargestellt am Strafvollzug des Kantons Luzern). 292 S. 1971.

Nr. 43 Roland von Büren, Bern: Teilzeitarbeit und temporäre Arbeit als neue Formen von Dienstleistung im schweizerischen Recht. 282 S. 1971.

Nr. 44 Hanns Jürgen Weigel, Frankfurt: Beurteilungsspielraum oder Delegationsbegriff? Der Umfang des verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes im Hinblick auf das Prinzip der abgeleiteten Staatsgewalt. 180 S. 1971.

Nr. 45 Friedrich Becker, Frankfurt: Das Teilzeitarbeitsverhältnis in arbeitsrechtlicher Sicht. 178 S. 1971.

Nr. 46 Giorgio Bernardoni, Berna: L'azionista unico e l'azionista sovrano nel diritto svizzero e italiano. 112 S. 1971.

Nr. 47 Rudolf Grüninger, Basel: Die Oper im Urheberrecht. 124 S. 1971.

Nr. 48 Johannes Wiederhold, Mannheim: Stiftung und Unternehmen im Spannungsverhältnis. 148 S. 1971.

Nr. 49 Heinrich Ganseforth, Braunschweig: Das Widerstandsrecht des Art. 20 Abs. 4 Grundgesetz im System des Verfassungsschutzes. 186 S. 1972.

Nr. 50 Gerhart Poetzl, Freiburg i.Br.: Die Verwirkung des Namens- und Unterhaltsrechts geschiedener Ehegatten. Ein Beitrag zu den §§ 56, 57 und 66 des Ehegesetzes unter Berücksichtigung des schweizerischen und österreichischen Rechts. 174 S. 1971.